

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ
Навчальний посібник

ISBN 978-966-2143-88-1



9 789662 143881

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Навчальний посібник

За редакцією О.П. Гетманець, О.М. Шуміла

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України*

Київ
2013

ББК 67.9(4УКР)302.2я73
УДК 35.073.6(075.8)(477)
П44

Рецензенти:

О.П. Рябченко, докт. юрид. наук, проф., професор кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності Національного університету державної податкової служби України;

А.О. Монаєнко, докт. юрид. наук, проф., проректор з наукової роботи Класичного приватного університету (м. Запоріжжя);

О.О. Бандурка, докт. юрид. наук, доц., голова наглядової ради АТ «Харківський дріжджовий завод».

Авторський колектив:

О.П. Гетманець, докт. юрид. наук, проф. – вступ, гл. 1, 4–6;

О.М. Шуміло, канд. юрид. наук, доц. – гл. 8, гл. 9 § 2, гл. 11 § 2–3;

О.В. Покотаєва, докт. юрид. наук, доц. – гл. 2, 10;

О.Б. Андрєєва, канд. юрид. наук, доц. – гл. 3; гл. 9 § 1;

Л.В. Міщенко – гл. 7;

О.П. Суц – гл. 9 § 3–4;

Л.В. Фалько – гл. 11 § 1.

**Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів
(лист № 1/11–4480 від 27 лютого 2013 р.)**

П44 Податкове право України : навч. посіб. ; за ред. О.П. Гетманець, О.М. Шуміло / О.П. Гетманець, О.М. Шуміло, О.В. Покотаєва та ін. – К.: «Хай-Тек Прес», 2013. – 432 с.

ISBN 978-966-2143-88-1

Навчальний посібник присвячено правовим проблемам організації справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Розглянуто загальні правові засади оподаткування в Україні, правовий статус органів державної податкової служби в Україні, завдання податкової міліції та висвітлено особливості правового регулювання справляння окремих податкових платежів.

Призначено для студентів, слухачів магістратури, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів спеціальностей «Правознавство» та «Правоохоронна діяльність», працівників правоохоронних органів та практикуючих юристів, а також всіх, хто цікавиться питаннями оподаткування в Україні.

Табл. 5. Бібліогр. 189 назв.

ББК 67.9(4УКР)302.2я73
УДК 35.073.6(075.8)(477)

ISBN 978-966-2143-88-1

© О.П. Гетманець, О.М. Шуміло,
О.В. Покотаєва, О.Б. Андрєєва, Л.В. Міщенко,
О.П. Суц, Л.В. Фалько, 2013.

ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ.....	7
ВСТУП	9
ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА. Загальні питання правового регулювання оподаткування в Україні.....	13
<i>Гетманець О. П.</i>	
ГЛАВА 1. Податкове право в системі права України	13
§ 1. Предмет і метод податкового права. Місце податкового права в системі права України.....	13
§ 2. Поняття та характеристика податкових правовідносин.....	20
§ 3. Види та особливості податково-правових норм.....	24
§ 4. Податкове законодавство України та принципи його побудови.....	28
<i>Покотаєва О. В.</i>	
ГЛАВА 2. Правовий механізм встановлення податків і зборів.....	34
§ 1. Поняття правового механізму податку	34
§ 2. Платник податку. Права та обов'язки платника податку. Представництво в оподаткуванні	40
§ 3. Об'єкт та база оподаткування	47
§ 4. Поняття та види ставок оподаткування	50
§ 5. Податкові пільги.....	56
<i>Андрєєва О. Б.</i>	
ГЛАВА 3. Правовий статус органів державної податкової служби України.....	60
§ 1. Система органів Державної податкової служби України	60
§ 2. Завдання та функції органів Державної податкової служби України.....	68
§ 3. Завдання та функції податкової міліції.....	74

Гетманець О. П.

ГЛАВА 4. Загальні засади адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)	78
§ 1. Податковий обов'язок	78
§ 2. Податкова декларація та інша податкова звітність	88
§ 3. Податковий борг та способи сплати грошових зобов'язань платника податків	92

Гетманець О. П.

ГЛАВА 5. Податковий контроль	105
§ 1. Поняття та методи податкового контролю	105
§ 2. Види податкових перевірок	117
§ 3. Порядок проведення перевірок та оформлення їх результатів	120

Гетманець О. П.

ГЛАВА 6. Юридична відповідальність за податкові правопорушення	127
§ 1. Поняття податкового правопорушення	127
§ 2. Види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування	133
§ 3. Фінансово-правова відповідальність за податкові правопорушення	134

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА. Особливості правового регулювання справляння податкових платежів	140
--	-----

Мищенко Л. В.

ГЛАВА 7. Правові засади справляння окремих прямих податків та обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб	140
§ 1. Податок на прибуток підприємств	140
§ 2. Податок на доходи фізичних осіб	161

Шуміло О. М.

ГЛАВА 8. Правові засади справляння екологічних податків і зборів.....	186
§ 1. Екологічний податок.....	186
§ 2. Плата за користування надрами.....	215
§ 3. Плата за землю	231
§ 4. Збір за спеціальне використання води	260
§ 5. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	277

ГЛАВА 9. Правові засади справляння інших прямих податків і зборів.....	291
--	-----

Андрєєва О. Б.

§ 1. Оподаткування транспортних засобів в Україні	291
---	-----

Шуміло О. М.

§ 2. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України	306
--	-----

Суц О. П.

§ 3. Збір за використання радіочастотного ресурсу в Україні	313
§ 4. Податок на нерухомість: правова природа, особливості справляння	320

Покотасва О. В.

ГЛАВА 10. Правові засади справляння непрямих податків з юридичних та фізичних осіб.....	328
§ 1. Податок на додану вартість.....	328
§ 2. Акцизний податок	349

ГЛАВА 11. Правове регулювання спеціальних податкових режимів.....	366
<i>Фалько Л. В.</i>	
§ 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності.....	366
<i>Шуміло О. М.</i>	
§ 2. Фіксований сільськогосподарський податок	386
§ 3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.....	400
ЛІТЕРАТУРА ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ	404
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ ПОКАЖЧИК	427

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

АМК України – Антимонопольний комітет України;

АРК – Автономна Республіка Крим;

БК України – Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р.;

ВК України – Водний кодекс України від 6 червня 1995 р.;

ВР України – Верховна Рада України;

ВС України – Верховний Суд України;

ГК України – Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р.;

ГПК України – Господарсько-процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 р.;

ДПА України – Державна податкова адміністрація України;

ДПС України – Державна податкова служба України;

ЄС – Європейський Союз;

ЖК України – Житловий кодекс України від 30 червня 1983 р.;

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність;

ЗК України – Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р.;

ЗС України – Збройні Сили України;

ЗУ – Закон України;

КАСУ – Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р.;

КЗпП України – Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р.;

КК України – Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р.;

КМ України – Кабінет Міністрів України;

КОАТУУ – Класифікатор об'єктів адміністративно-територіального устрою України;

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р.;

КСУ – Конституційний Суд України;

КУ – Конституція України;

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р.;

КУпН – Кодекс України про надра від 27 липня 1994 р.;

ЛК України – Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 р.;

МВС України – Міністерство внутрішніх справ України;

МК України – Митний кодекс України від 13 березня 2012 р.;

НБУ – Національний банк України;

ООН – Організація Об'єднаних Націй;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПК України – Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р.;

СБУ – Служба безпеки України;

с/г – сільськогосподарський;

СНД – Співдружність Незалежних Держав;

ЦК України – Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р.;

ЦПК України – Цивільний процесуальний кодекс України від 18 липня 1963 р.

*Податки – це ціна, яку ми
платимо за можливість жити у
цивілізованому суспільстві.*

*Олівер Уенделл Холмс-старший,
правник*

ВСТУП

Податкове право як навчальна дисципліна містить сукупність знань з правових основ визначення, встановлення, зміни, скасування податків і зборів, зокрема тих, що справляються в Україні, прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, податкового контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства. Держава в особі органів законодавчої та виконавчої влади, громадяни, органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи – підприємці, усі зацікавлені в стабільній та ефективній системі господарювання в країні, дійовим важелем впливу якої є податки і збори. Податки потрібні для формування публічних фондів грошових коштів, які акумулюються в бюджетах, і перерозподілу валового внутрішнього продукту між виробничими та невиробничими сферами суспільного відтворення. Кожна країна має власну систему податків, зборів та інших обов'язкових платежів, але виключно законами закріплюються їх види і механізм оподаткування. Всі питання щодо оподаткування в Україні регулюються Податковим кодексом України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами, крім тих, що вносять до нього зміни або передбачають відповідальність за порушення норм податкового законодавства. Таким чином, податкові правовідносини є предметом

вивчення податкового права. Цьому присвячений запропонований навчальний посібник.

Знання податкового законодавства потрібні всім громадянам, оскільки всі повинні знати, які податки існують в країні, яким чином і навіщо вони сплачуються, але фахівець, юрист повинен використовувати ці знання для надання професійної допомоги іноді в складних ситуаціях реалізації податкового механізму. У сучасних умовах реформування податкових правовідносин виникають спірні питання щодо правової компетенції контролюючих органів в оподаткуванні, фінансової достатності податкової системи та соціальної справедливості, загальності і рівності усіх платників перед законом, економічності оподаткування і зручності сплати. Вирішення цих питань потребує вивчення податкового права.

Податкове право в системі права займає особливе місце, оскільки правовідносини, які є предметом податкового права, характеризуються як фінансові, але зі специфічним об'єктом, колом суб'єктів, відповідним правовим характером регулювання та змістом. Податкове право є самостійною галуззю права, виокремившись із міжгалузевого інституту фінансового права. Як наслідок, головною передумовою успішного розуміння навчальної дисципліни «Податкове право України» є попереднє якісне засвоєння таких дисциплін, як «Фінансове право України» та «Бюджетне право України».

Розвиток економіки України, господарських зв'язків і потреба удосконалення правового регулювання бюджетної сфери та господарської діяльності ставить додаткові завдання перед вищими навчальними закладами, які спеціалізуються на підготовці фахівців юридичної спеціальності. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність засвоєння базових знань, потрібних для вивчення механізмів оподаткування та особливостей податкових правовідносин, податкового контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства, тобто таких дисциплін, як «Теорія держави і права», «Адміністративне право України», «Кримінальне право України» тощо.

У сучасному українському суспільстві податкові правовідносини постійно розвиваються, що потребує при вивченні навчальної дисципліни «Податкове право України» врахування політичних та економічних умов суспільного розвитку і їх впливу на податкові відносини. У цьому виданні розкрито основні положення у сфері правового забезпечення податкових відносин, освоєння яких сприятиме формуванню у студентів ефективного підходу до аналізу податків як правового явища, вміння встановлювати юридичні аспекти податків, чітко визначати структуру і зміст податкових правовідносин, статус, права і обов'язки їх учасників. Для цього наводиться загальна характеристика податкової системи, особливості встановлення та сплати кожного окремого виду загальнодержавних і місцевих податків та зборів, аналізується специфіка правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Особлива увага приділяється аналізу елементів механізму оподаткування, адмініструванню податків і зборів, правовим засадам здійснення податкового контролю та особливостям притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Навчальний посібник «Податкове право України» містить сучасний категоріальний апарат тлумачення правових норм, які регулюють відносини у сфері оподаткування. Однойменна навчальна дисципліна складається з одного модуля, який відповідає двом частинам системи податкового права. Перша – «Загальна частина», у якій закріплюються основні положення правового регулювання податків та зборів, податкового контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства, та друга – «Особлива частина», в якій аналізується податковий механізм та особливості справляння окремих податків і зборів.

При вивченні навчальної дисципліни потрібно засвоїти, що діяльність держави у сфері оподаткування здійснюється для формування публічних фондів грошових коштів з метою їх використання для забезпечення суспільних потреб, тобто для досягнення рівноваги між матеріальним виробництвом і суспільним споживанням, що ускладнює правове становище податкових органів і платників податків. Податкове право – динамічна наука, яка спирається на

різні правові форми економічної діяльності держави, і це потребує наполегливості при опануванні навчальним матеріалом.

У виданні використано список скорочень для економії місця, а також посилення робиться тільки один раз, перший, на нормативно-правовий акт внизу сторінки. Далі по тексту посилення на нього вже не робиться.

Сподіваємось, що навчальний посібник «Податкове право України» надасть допомогу при вивченні однойменної, а також взаємопов'язаних з нею навчальних дисциплін.

Автори вдячні шановним рецензентам рукопису навчального посібника докторам юридичних наук О.П. Рябченко, А.О. Монаєнку та О.О. Бандурці за важливі рекомендації щодо поліпшення якості видання.

Пропозиції та зауваження щодо змісту цього видання просимо надсилати на електронну адресу кафедри правового забезпечення господарської діяльності Навчально-наукового інституту права та масових комунікацій ХНУВС. E-mail: pmk_pzgd@mail.ru

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

ЗАГАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

ГЛАВА 1. Податкове право в системі права України

- 1. Предмет і метод податкового права. Місце податкового права в системі права України.*
- 2. Поняття та характеристика податкових правовідносин.*
- 3. Види та особливості податково-правових норм.*
- 4. Податкове законодавство України та принципи його побудови.*

§ 1. Предмет і метод податкового права.

Місце податкового права в системі права України

Податки потрібні державі для виконання суспільних завдань і функцій. Розвинуті країни світу намагаються забезпечити високий рівень життя своїх громадян, а для цього необхідні гроші. Податкові надходження є головним джерелом формування дохідної частини Державного бюджету України, місцевих бюджетів, а також цільових позабюджетних фондів. Кошти цих фондів спрямовуються на фінансування державного управління, соціальний захист громадян і на утримання інших галузей невиробничої сфери. Практика державної діяльності свідчить, що суспільні потреби: освіта, охорона здоров'я, утримання державного апарату, захист честі, достоїнства громадян, боротьба з злочинністю та інші суспільні блага і послуги потребують відповідних коштів, які може забезпечити тільки надійна податкова система.

Податкова система України складається із сукупності загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому законом порядку.

Податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податків у встановленому законом порядку. Наприклад, податок на прибуток підприємств.

Збором, платою, або внеском є обов’язковий платіж до відповідного бюджету або цільового позабюджетного фонду, що справляється з платників збору (плати, внеску) з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу або плата за землю, або мито.

Види загальнодержавних та місцевих податків і зборів встановлюються відповідно ст. ст. 9, 10 ПК України¹ і є обов’язковими до сплати на всій території України та на території відповідних територіальних громад. Наприклад, до загальнодержавних податків належить акцизний податок, до місцевих – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і єдиний податок, а до місцевих зборів, наприклад, збір на впровадження деяких видів підприємницької діяльності.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначення переліку податків і зборів, що справляються на території України, та порядок їх адміністрування, становлять систему правовідносин, які є предметом вивчення податкового права.

Предметом податкового права є система суспільних відносин, які регламентуються нормами права і визначають порядок встановлення, адміністрування та контролю обов’язкових платежів з платників грошових коштів до публічних фондів.

У складі цієї системи можна виділити суспільні відносини щодо:

- встановлення, зміни та скасування обов’язкових платежів;
- адміністрування обов’язкових платежів;
- здійснення контролю над справлянням обов’язкових платежів.

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. за № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – (10.12.2010) (частина 1). – Ст. 3248.

Вказані відносини регулюються нормами податкового права та визначаються як податкові правовідносини.

Метод податкового права – це сукупність прийомів та способів правового регулювання податкових відносин. Основним методом податкового права є **імперативний метод правового регулювання**. Це означає, що основним способом правового регулювання є зобов'язання. Відповідно більшість норм податкового права – зобов'язуючі. Суб'єкти податкових правовідносин позбавлені можливості самостійно визначати та змінювати обсяг своїх прав та обов'язків. Крім того, вступ у податкові правовідносини суб'єкти здійснюють поза власним волевиявленням. Так, наприклад, за ст. 67 КУ² при отриманні будь-якою фізичною особою доходу особа вступає у відносини щодо сплати податку з доходів фізичних осіб незалежно від бажання, а внаслідок існування конституційного обов'язку щодо сплати податків при наявності об'єкта оподаткування. Обсяг обов'язків особи визначається нормативно-правовим актом (наприклад, ст. 167 ПК України закріплює основну ставку податку на доходи фізичних осіб – 15 відсотків бази оподаткування щодо одержаних доходів за деяким виключенням), й особа не може його визначити або змінити за власним волевиявленням.

Обов'язок сплати податку опосередкований правом податкових органів вимагати його сплати і контролювати правильність та своєчасність її.

Разом з цим окремі податкові правовідносини врегульовані із застосуванням елементів диспозитивного методу правового регулювання. Як відомо, диспозитивне правове регулювання передбачає, що основним його способом є уповноважування. Тобто особі надається можливість за власним волевиявленням встановлювати та змінювати обсяг своїх прав та обов'язків у відносинах. Вступ до врегульованих диспозитивних відносин особа здійснює за власним волевиявленням. Так, платник податків, що відповідає вимогам,

² Конституція України від 28.06.1996 р. за № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30 (23.07.96). – Ст. 141.

встановленим для суб'єктів малого підприємництва, має право за власним волевиявленням перейти на спрощену систему оподаткування шляхом сплати єдиного податку. Це положення закріплено відповідною уповноважуючою нормою – ст. 291 ПК України. Разом з цим ставку такого податку, порядок його нарахування та сплати платник визначати не може. Вони визначені для нього імперативно – державою в особі компетентних органів у вигляді зобов'язуючих норм. Саме тому в податковому праві використовуються лише елементи диспозитивного регулювання.

Податкове право тісно пов'язане з фінансовим, оскільки його норми регламентують основи дохідної частини бюджетів, проте на відміну від фінансового, яке охоплює сукупність відносин з приводу формування, розподілу та використання грошових фондів, податкове регулює лише відносини з приводу одноосібного руху коштів знизу вгору – від платників до публічних фондів у формі податків та зборів.

Податковому праву як правовому інституту притаманні такі ознаки:

1. Однорідність відносин з приводу оподаткування. Регулювання строго визначеного кола відносин – руху коштів знизу (від платника) вгору, тобто до доходів публічних фондів грошових коштів.

2. Єдність норм, які становлять податкове право, що ґрунтується передусім на єдиних принципах формування нормативного масиву.

3. Законодавча відособленість, що означає зовнішньо відособлене закріплення основних норм інституту в кодифікованому нормативному акті й окремих нормативно-правових актах, які утворюють відносно самостійну систему.

Таким чином, податкове право є інститутом фінансового права. Зокрема, такий висновок можна зробити, порівнюючи предмети податкового та фінансового права, які співвідносяться як частина та ціле.

Податкове право тісно пов'язане з іншими галузями правової системи України. В першу чергу податкове право тісно пов'язане з конституційним, адміністративним та господарським правом. Разом

із тим податкове право тісно пов'язане з інститутами: фінансового права; бюджетного права, банківського права, правовим регулюванням страхової діяльності; з правовим регулюванням ринку цінних паперів. Проте найбільш тісний зв'язок податкового права з бюджетним, тому що податки є головним джерелом доходів бюджетів. Механізм податкової відповідальності є частиною фінансової відповідальності, яка доповнюється кримінальною та адміністративною. Як і фінансове право, податкове право базується на конституційному та адміністративному праві.

Конституційне право регулює основні питання соціально-економічної системи і політичної організації суспільства, принципи діяльності держави і її органів, їх компетенції у всіх сферах, у тому числі оподаткування. Конституція містить положення, що стали основою розвитку податкового законодавства. Так, ст. 67 КУ містить положення, відповідно до якого кожен зобов'язаний сплачувати законодавчо встановлені податки та збори. Крім того, підґрунтям розвитку податкового законодавства є положення ст. 92 КУ, що вказує на виключно законодавчий порядок введення податків та зборів на території України. Ця стаття виконує охоронні функції і захищає інтереси всіх платників, оскільки обмежує необґрунтоване підвищення податкового тягаря органами виконавчої влади.

Адміністративне право визначає основні принципи державного управління, повноваження органів виконавчої влади на видання управлінських актів у сфері податкових відносин, закріплює права й обов'язки посадових осіб державних органів у сфері оподаткування. Виходячи з принципів і положень адміністративного права, норми податкового права встановлюють організаційні форми управління податковою системою, структуру податкових органів, регулюють відносини, які виникають безпосередньо в процесі справляння і стягнення податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру.

Крім того, дієвість норм податкового законодавства забезпечена системою адміністративно-правових санкцій (гл. 12 КУпАП³).

³ Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. за № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984, додаток до № 51. – Ст. 1122.

Можна простежити, як співвідносяться норми податкового та цивільного права. Податкове право охоплює регулювання господарських процесів, як і цивільне, але у зовсім інших аспектах, іншими методами. Разом з цим окремі інститути податкового права сформовані шляхом рецепції цивільно-правових інститутів, із відповідними змінами, зумовленими публічно-правовою належністю норм податкового права. Наприклад, інститут податкової застави як один із засобів примусового забезпечення належного виконання податкових зобов'язань сформовано із запозиченням напрацювань цивільно-правової доктрини.

Податкове право межує з господарським правом у тій частині, що стосується регулювання відносин з приводу оподаткування доходів суб'єктів підприємницької діяльності.

Зв'язок податкового та кримінального права має подвійну природу, бо, з одного боку, окремі норми кримінального права спрямовані на захист належного здійснення податкових відносин, а з іншого – кваліфікація окремих правопорушень неможлива без застосування категорій податкового права і норм податкового законодавства.

Існує також тісний зв'язок податкового та митного права. Адже Державна митна служба України забезпечує справляння обов'язкових платежів податкового характеру (податок на додану вартість, акцизний податок, мито) при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон України, вона є одним із контролюючих органів у податковій сфері.

У наш час широко застосовуються також норми податкового права, що носять міжнародно-правовий характер. Адже норми численних міжнародних конвенцій з питань усунення подвійного оподаткування, укладені з урахуванням принципів міжнародного права та ратифіковані ВР України, є частиною національного податкового законодавства.

Система податкового права – об'єктивно обумовлена внутрішня структура податкового права, що визначає розподіл та об'єднання його норм за категоріями та інститутами.

У системі складного інституту податкового права існує декілька

підсистем, які можна згрупувати в окремі розділи та частини. Структура податкового права з урахуванням цих категорій та інститутів надає уявлення про податкове право як навчальну дисципліну. Остання, зокрема, може бути представлена таким чином:

1. Загальна частина.

1.1. Історичний розвиток податкової системи та її законодавче закріплення.

1.2. Предмет і метод податкового права.

1.3. Податкові правовідносини та податково-правові норми.

1.4. Правовий механізм встановлення податків і зборів.

1.5. Правовий статус органів ДПС України.

1.6. Загальні засади адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів).

1.7. Податковий контроль.

1.8. Юридична відповідальність за порушення податкового законодавства.

2. Особлива частина.

2.1. Правові засади справляння прямих податків в Україні.

2.2. Правові засади справляння непрямих податків в Україні.

2.3. Правові засади спеціальних податкових режимів.

Узагальнюючи викладене, **податкове право** – це складний предметний міжгалузевий інститут фінансового права, норми якого регулюють суспільні владно-майнові відносини щодо встановлення обов'язкових платежів податкового характеру (податків, зборів, плат, внесків), їх справляння та/або адміністрування, здійснення податкового контролю та притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Критерієм виділення норм податкового права в окрему сукупність є предмет і метод правового регулювання. Відносини, що становлять предмет податкового права, є складовою предмета фінансового права, тобто відносин щодо формування, розподілу та використання публічних фондів грошових коштів. Вони реалізуються саме на першій стадії публічної фінансової діяльності (формування публічних фондів). Вказана залежність предметів регулювання визначає співвідношення податкового та фінансового права як

частини та цілого відповідно. Саме тому податкове право – це предметний інститут галузі фінансового права.

Крім того, сукупність податково-правових норм є неоднорідною. Податково-правові норми об'єднуються в частини та субінститути. Як наслідок податкове право визначається як складний інститут.

§ 2. Поняття та характеристика податкових правовідносин

Податкові відносини є одним із видів суспільних відносин, які потребують чіткої правової регламентації, вдосконалення та зміцнення гарантій прав платників податків, чіткого контролю на всіх стадіях існування. Природа та особливості податкових правовідносин висвітлені у працях багатьох учених: Л. Воронової, Д. Вінницького, В. Гурєєва, М. Кучерявенка, М. Мілякова, А. Монаска, В. Нагребельного, О. Орлюк, М. Перепелиці, О. Покотаєвої, Н. Хімічевої та ін.

Податкові правовідносини є різновидом фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою⁴. Податкові відносини можуть бути врегульованими нормами адміністративного чи кримінального права тільки за наявності певного делікту (делікт – правопорушення, яке завдає шкоди суспільству, державі або особі). Таке правопорушення є підставою для притягнення правопорушника до відповідальності, передбаченої законом. Наприклад, відповідно до ч. 1 ст. 164-1 КУпАП неподання або несвоєчасне подання громадянином декларації про доходи або ж неналежне ведення обліку доходів і витрат призводить до притягнення винної особи до адміністративної відповідальності. А умисне ухилення від сплати податків, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах,

⁴ Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – С. 82.

призводить до притягнення до відповідальності за ст. 212 КК України⁵. В інших випадках податкові відносини можуть бути врегульовані тільки нормами фінансового права.

Податкові правовідносини – це суспільні відносини, що виникають відповідно до податкових норм, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою обов'язкових платежів (податків, зборів, плати, внесків) до публічних фондів грошових коштів.

Характеристика податкових правовідносин здійснюється шляхом аналізу їх елементів. Такими елементами є:

1. *Об'єкт податкових правовідносин.* В цілому, об'єктом у податкових правовідносинах виступають грошові кошти платників, які сплачуються у формі обов'язкових платежів і зборів (плати, внесків) та формують дохідну частину публічних фондів.

2. *Суб'єкт податкових правовідносин.* Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, діяльність якої регулюється нормами податкового права, що може виступати учасником податкових відносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків. М. Кучерявенко виділяє три групи учасників податкових правовідносин: держава (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподаткування), податкові органи та платники податків⁶.

Передумовою участі суб'єктів у податкових правовідносинах є:

- податкова правоздатність – передбачена законом здатність мати права та обов'язки щодо сплати податків;
- податкова дієздатність – передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати та реалізовувати права та обов'язки.

Окреслюючи коло суб'єктів податкових відносин, зауважимо, що до нього входять: держава в особі уповноважених нею органів,

⁵ Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. за № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26 (29.06.2001). – Ст. 131.

⁶ Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – С. 90.

органи місцевого самоврядування, юридичні та фізичні особи, платники податків.

3. *Зміст податкових правовідносин.* Теорія права розрізняє фактичний та юридичний зміст правовідносин. Фактичний зміст податкових правовідносин становлять дії їх учасників у рамках правовідносин (наприклад, заповнення та подача декларації до податкових органів, сплата податку в банківських установах). Разом з цим права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, що характеризують їх юридичний зміст, відображають їх специфіку та особливості. Значення юридичних фактів як елемента податкових правовідносин полягає в тому, що вони є підставою виникнення, зміни та припинення податкових відносин. До них, зокрема, належать факти реальної дійсності, факти, передбачені нормами податкового права, інші факти, які тягнуть певні юридичні наслідки.

Підсумовуючи визначення сутності податкових правовідносин науковцями у галузі фінансового та податкового права, можна виділити певні їх особливості. Так, вони є різновидом фінансових відносин, тому що виникають у процесі розподілу й перерозподілу внутрішнього валового продукту через елементи податку (об'єкт оподаткування, податкова пільга, податкова ставка), сприяють утворенню централізованих і децентралізованих фондів, завдяки чому органи державної влади та місцевого самоврядування мають можливість сумлінно виконувати покладені на них функції з фінансового забезпечення соціально-економічних програм. Вони є суспільними відносинами, оскільки виникають практично між усіма учасниками суспільства з приводу справляння податків, зборів, обов'язкових платежів.

Податкові правовідносини є майновими, тому що виникають у процесі відчуження частини майна (грошових коштів) платників податків на користь держави та територіальних громад (в особі органів державної влади та місцевого самоврядування, залежно від особливості сплати податків) з наступним перерозподілом коштів, отриманих від сплати податків, на соціально-економічні потреби.

Податкові правовідносини є формою реалізації фінансово-правової норми, тому що реалізуються як владне розпорядження

органів публічної влади, передбачаючи беззаперечне виконання її адресатами. Ю. Крохіна зазначає, що податкові правовідносини передбачають субординацію сторін, одній з яких – податковому органу, що діє від імені держави, – належить владне повноваження, а іншій – платнику податків – обов’язок підпорядкування. Вимога податкового органу та податкове зобов’язання платника податків впливають не з договору, а із закону. З публічно-правовим характером податку, державної скарбниці і фіскальним суверенітетом держави пов’язані законодавча форма установа податку, обов’язковість і примусовість його вилучення, односторонній характер податкових зобов’язань⁷.

Податкові правовідносини стосуються різних суб’єктів (держави, юридичних та фізичних осіб), між якими формується певна підпорядкованість, що пояснюється імперативним характером податкової норми. Адже податкові норми є категоричними, суворо зобов’язальними приписами, що не передбачають вибору варіантів поведінки суб’єктів господарювання, оскільки вбачають тільки один варіант дій, без будь-яких винятків.

Проте вважаємо, що податкові правовідносини можна класифікувати більш детально, наприклад:

- за терміном дії: постійні (тобто ті, що діють без обмеженого терміну) та тимчасові (правовідносини, що виникають на обмежений термін, як-то сплата штрафних санкцій у разі порушення податкового законодавства);
- за змістом: матеріально-правові (податкові правовідносини, що виникають з приводу мобілізації грошових коштів у спеціалізованих фондах держави, а грошові кошти мають матеріальну основу); процесуально-правові (реалізують норми процесуального права і виникають на основі організаційних відносин. Вони встановлюють процедуру реалізації прав і обов’язків суб’єктів правовідносин та порядок вирішення юридичних справ. Процесуально-правові правовідносини можуть виникати під час подання позову до

⁷ Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – С. 90.

суду щодо накладення арешту на кошти або цінності платника податків, який не виконує податкове зобов'язання, або ж подавати позов до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, у тому числі і стягувати кошти з дебіторів такого платника податків сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав).

Отже, податкові правовідносини виникають на підставі юридичних фактів, відповідно до податкових норм між суб'єктами податкових відносин стосовно справляння податків, зборів, обов'язкових платежів. Суб'єктом податкових правовідносин є індивідуальний (конкретний) реальний учасник, наділений податковою правосуб'єктністю, що дає можливість йому бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів та здатністю мати суб'єктивні права й обов'язки.

§ 3. Види та особливості податково-правових норм

Вихідними елементами, які формують податкове право, є податково-правові норми – правила, прийоми поведінки, які становлять зміст податкового права.

Норми податкового права є фінансово-правовими за природою. Податково-правові норми не мають принципових особливостей, які б дозволили виділити на цій підставі окрему підсистему в рамках фінансових норм.

Для податково-правових норм характерні загальні риси, які визначають норму права:

- загальнообов'язковий характер;
- формальна визначеність;
- встановлення та охорона компетентними органами держави.

Особливості податкових норм як підвиду фінансових виявляються у:

1) змісті – вони дійсно регулюють правила поведінки, що виникають у процесі фінансової діяльності держави, але діяльності специфічної – з приводу встановлення, зміни та відміни податків

і надходжень за їх рахунок доходів до бюджетів; визначають права і обов'язки учасників відносин, передбачають відповідальність за невиконання вимог закону у цій сфері;

2) характері припису – якщо фінансові норми мають переважно імперативний характер, то податкові – виключно наказовий характер;

3) засобах відповідальності, які охоплюють практично увесь спектр існуючих видів – кримінальну, адміністративну, фінансову відповідальність;

4) способах захисту прав учасників відносин, що впливають з певної нерівності суб'єктів, яка реалізується через механізм податкової відповідальності, що характеризується презумпцією винності платника податку.

Таким чином, **податково-правові норми** – загальнообов'язкові формально визначені правила поведінки, встановлені компетентними органами держави, що регулюють відносини щодо встановлення, зміни, скасування обов'язкових платежів податкового характеру (податків, зборів, плати, внесків), їх справляння та/або стягнення, здійснення податкового контролю та притягнення до юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, належна реалізація яких забезпечена державним примусом.

Податковий примус у своїх працях розглядав М. Кучерявенко. Він виділив певні особливості примусу як спрямованої діяльності, пов'язаної з виконанням податкового зобов'язання, забезпеченням надходжень до бюджетів усіх рівнів. Податковий примус здійснюється спеціально створеними органами держави (податковими інспекціями, адміністраціями, податковою міліцією) і регулюється податково-правовими нормами, він спрямований на реалізацію їх у межах правопорядку, що забезпечує виконання податкового зобов'язання⁸. Але податкові правовідносини мають певну особливість: вони виконуються за принципом самостійного обчислення та

⁸ Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. – С. 20.

перерахування податків, зборів, обов'язкових платежів до відповідних бюджетів, і лише в разі порушення законодавчих вимог щодо своєчасного обчислення та сплати податків у повному обсязі застосовується державний примус.

Ю. Крохіна підкреслює, що податковим правовідносинам спочатку був властивий конформізм – необхідність для суб'єктів дотримуватися приписів законодавства, а не права вибору. Владне підпорядкування є основою податкових відносин і виявляється не тільки як реально застосовані примусові заходи, а і як потенційна можливість державного примусу. Проте вона підкреслює, що позитивні податкові відносини, в яких платник податків не вступає в конфлікт з нормами права, також підпорядковані методу владних приписів. Але, на думку Ю. Крохіної, у податкових відносинах найяскравіше метод владних приписів виявляється в застосуванні податковими органами адміністративного порядку накладення санкцій. У цій ситуації ознака владності полягає в можливості, наданій тільки одній стороні – податковим органам, самостійно, не застосовуючи судової процедури, відновлювати порушені фіскальні права та інтереси держави, а також домагатися виконання іншою стороною – платником податків – покладених обов'язків⁹. Але на сьогодні в разі наявності у платника податку податкового боргу нормами ПК України для накладення арешту на кошти та інші цінності платника податків, які знаходяться в банку, передбачено подачу позову до суду. Аналогічна процедура передбачена в разі стягнення коштів платника податку з рахунків у банках, які обслуговують такого платника податку, або ж, якщо органи ДПС бажають стягнути з дебіторів платника податків, що має податковий борг, суму дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав.

Але вважаємо, що податковий примус здійснюється не тільки податковими інспекціями, адміністраціями та податковою міліцією. Адже в разі порушення податкового законодавства у вигляді

⁹ Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – С. 92.

ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, порушник може бути притягнутий до кримінальної відповідальності, в результаті чого подальша реалізація податкового зобов'язання реалізується органами прокуратури та судовими органами.

Отже, відповідно до податкових норм (тобто правил, що регулюють порядок встановлення, зміни й скасування податкових платежів) складаються податкові правовідносини.

Традиційною є класифікація податкових норм. Їх види розрізняють:

1. За способами впливу на учасників правовідносин:

- зобов'язуючі – встановлюють у категоричній формі обов'язок здійснювати певні активні дії;
- забороняючі – встановлюють у категоричній формі обов'язок не здійснювати заборонених дій, що порушують порядок, закріплений податковими нормативними актами;
- уповноважуючі – надають учасникам правовідносин право здійснювати певні позитивні дії в межах розпоряджень, які містяться в податкових нормах.

2. За змістом:

- матеріальні;
- процесуальні.

Структура податково-правової норми відображає її внутрішній склад та елементи і складається з таких частин:

- 1) гіпотеза – визначає умови дії податкової норми;
- 2) диспозиція – вказує якою повинна бути поведінка суб'єктів правовідносин, зміст їх прав та обов'язків при настанні обставин, визначених гіпотезою;
- 3) санкція – вказує на негативні наслідки невиконання вимог диспозиції норми.

Податкові санкції характеризуються низкою особливостей:

- реалізація примусового впливу на правопорушника здійснюється через вплив на його грошові кошти;

- грошові кошти платника, які стягуються з нього у вигляді податкових санкцій, надходять до бюджетів або цільових фондів в першочерговому і безспірному порядку;
- на відміну від адміністративної санкції, податкова передбачає вплив як на фізичних, так і на юридичних осіб;
- як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають поєднання правовідновлюючих і штрафних елементів;
- передбачено іноді застосування покарання незалежно від характеру вини платника.

Відповідно до податкових норм виникають і реалізуються податкові правовідносини, які стосуються різних суб'єктів (держави, юридичних і фізичних осіб – платників), між якими формується певна підпорядкованість, що пояснюється імперативним характером податкової норми, є категоричними, суворо зобов'язальними приписами.

§ 4. Податкове законодавство України та принципи його побудови

Під податковим законодавством потрібно розуміти сукупність законів України; чинних міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана ВР України, Указів Президента України; декретів і постанов КМ України, прийнятих в межах їх повноважень та відповідно до КУ і законів України, що містять податково-правові норми. Склад податкового законодавства встановлюється ст. 3 ПК України.

Існує офіційне тлумачення терміна «законодавство» у Рішенні КСУ¹⁰, яким визначено, що терміном «законодавство» охоплюються закони України, чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана ВР України, Укази Президента України,

¹⁰ Справа за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство»): Рішення Конституційного Суду України від 09.07.1998 р. за № 12-рп/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 32 (27.08.98). – Ст. 1209.

декрети і постанови КМ України, прийняті в межах їх повноважень та відповідно до КУ і законів України.

Таким чином, необхідно вказати на законодавчі акти, що забезпечують регулювання податкової сфери:

Конституція України закріплює положення, які є базовими для системи податкового законодавства (ст. ст. 67, 74, 92, 119, 138, 143 та п. 4 розд. XV КУ та ін.). Наприклад, ст. 92 КУ визначає, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки та збори. Відповідно до ст. 143 КУ, територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори. КУ у ст. 74 також затверджує, що в нашій країні референдум щодо законопроектів з питань податків, бюджету не допускається. Основний Закон України вказує на те, що держава гарантує своїм громадянам певні права та свободи, а це потребує коштів, тому податки необхідні як головне джерело цих коштів.

ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. ПК України містить двадцять розділів, серед яких «Загальні положення», «Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)» та ін.

МК України¹¹ та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

Міжнародні договори забезпечують врегулювання на міждержавному рівні питань у сфері оподаткування (наприклад,

¹¹ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. за № 4495-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – (04.05.2012). – Ст. 1175.

міжнародні договори щодо усунення подвійного оподаткування). Потрібно враховувати: ці договори набирають чинності за умови їх ратифікації ВР України. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана ВР України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПК України, застосовуються правила міжнародного договору.

Нормативно-правові акти, які прийняті на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; рішень ВР АРК, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України.

Принципи побудови податкового законодавства встановлюються ст. 4 ПК України. До них належать:

1) **загальність оподаткування** – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законами податки та збори, платником яких вона є;

2) **рівність усіх платників перед законом**, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) **невідворотність настання визначеної законом відповідальності** у разі порушення податкового законодавства;

4) **презумпція правомірності рішень платника податку** в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) **фіскальна достатність** – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) **соціальна справедливість** – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) **економічність оподаткування** – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) **нейтральність оподаткування** – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків;

9) **стабільність** – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) **рівномірність та зручність сплати** – установлення строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Податкові періоди та строки сплати податків і зборів установлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів;

11) **єдиний підхід до встановлення податків та зборів** – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають.

Податкове законодавство необхідно відрізнити від джерел податкового права. Джерела податкового права – це зовнішні форми закріплення норм податкового права. Теорія права виокремлює різні правові джерела залежно від правових систем:

- **правовий звичай** – санкціонований компетентними органами у встановленому порядку;

- **прецедент** – широко поширений у правових системах англосаксонського типу, особливо за наявності прогалів у законодавстві;

- **правовий договір** – забезпечує диспозитивне врегулювання суспільних відносин;

- *правова доктрина* – поширена у мусульманських країнах, є одним із важливих джерел шаріату, заповнює прогалини законодавства у відповідності з приписами мусульманської доктрини;

- *нормативно-правовий акт* – характерний переважно для країн з континентальним типом правової системи, до яких належить і Україна. Джерелом права в Україні є нормативно-правові акти – письмові документи компетентних органів держави (а також органів місцевого самоврядування), в яких закріплено забезпечуване ними формально обов’язкове правило поведінки загального характеру.

Джерела податкового права – це нормативно-правові акти органів законодавчої та виконавчої влади, місцевого самоврядування, в яких містяться норми податкового права.

Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до ПК України ВР України, а також ВР АРК, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених КУ та законами України.

Таким чином, характеристика джерел податкового права України зводиться до розгляду системи нормативно-правових актів, що становлять податкове законодавство України і регулюють податково-правові відносини.

З прийняттям ПК України розпочалася реформа податкової системи України і вдосконалення податкового законодавства. Розглядаючи правовий вплив ПК України на систему законодавства України, необхідно відзначити, що цей документ змінив 184 інших нормативних акти, зумовив прийняття 93 нормативних актів, скасував 175 нормативних актів, має відсилання з 1400 нормативно-правових актів. При цьому зв’язки існують як із новими законами, прийнятими у період 2011–2012 рр. (329 нормативних актів за цей період), так із старими нормами, що датуються до 2000 року (таких документів – 209)¹². Ці цифри свідчать про глибокий та системний

¹² Мельникова Л.О. Перспективні напрями реформування Податкового кодексу України в контексті оптимізації податкової системи України // Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України: зб. матер. IX Міжнар. наук.-практ. конференції, 25–26 жовтня 2012 р. / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – Київ, 2012. – 300 с.

взаємозв'язок ПК України з іншими елементами українського законодавства, його ефективну інтеграцію.

Однак національна економіка перебуває у постійній динаміці, тому нові реалії економічного життя потребують систематичної корекції нормативної бази.

Запитання для самоконтролю

1. Відмінності між податком, збором, платою та внеском.
2. Види податків, що існують в Україні.
3. Склад податкової системи України.
4. Характеристика податкового права як підгалузі права.
5. Ознаки податкового права як підгалузі фінансового права.
6. Види податково-правових норм.
7. Характеристика податкових правовідносин.
8. Співвідношення джерел податкового права і податкового законодавства.
9. Система податкового права.
10. Принципи податкового законодавства.

ГЛАВА 2. Правовий механізм встановлення податків і зборів

- 1. Поняття правового механізму податку.*
- 2. Платник податку. Права та обов'язки платника податку. Представництво в оподаткуванні.*
- 3. Об'єкт та база оподаткування.*
- 4. Поняття та види ставок оподаткування.*
- 5. Податкові пільги.*

§ 1. Поняття правового механізму податку

Податкові правовідносини мають власну специфіку, не властиву іншим правовим відносинам, яка полягає в наявності особливих підстав і механізму позбавлення права власності платників податків. Натомість таке позбавлення може відбуватися тільки за умов чітко встановленого правового регулювання порядку встановлення та справляння податкових платежів, що визначається компетентними органами державної влади. Водночас у порядку встановлення, зміни та скасування податкових платежів мають бути закріплені всі елементи, що характеризують податок як цілісний механізм, тобто механізм податку. При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, які визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку¹³.

¹³ Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

ПК України визначає такі елементи обов'язкового встановлення податків та зборів: платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Одним з елементів встановлення податку є строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Цей елемент механізму податку, з одного боку, разом з іншими елементами законодавець визначає, як обов'язковий, що потрібен для встановлення податків і зборів, а з іншого боку, як один із способів контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства, що покладається на контролюючі органи. Види і форми податкової звітності встановлюються ПК України, але найпоширенішою формою звітності є податкова декларація. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Можуть бути різні інші квартальні чи річні фінансові звіти платників податків, розрахунки та інші документи, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та з обчисленням і сплатою податків і зборів. Наприклад, платники податку на прибуток, малі підприємства, подають разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку передбаченому для подання податкової декларації.

Відповідно до ст. 47 ПК України відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання до контролюючих органів, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть платники податків, тобто юридичні особи, фізичні особи та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом, податкові агенти. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Отже, система елементів правового механізму податку складається з обов'язкових і факультативних елементів, проте існує ряд наукових підходів до їх класифікації.

Окремі автори пропонують доповнити перелік елементів механізму податку такими категоріями: предмет податку, метод обліку податкової бази, масштаб податку, джерело податку,

податковий оклад, носій податку, звітність з податку тощо. З метою наукового дослідження окремих аспектів оподаткування виділення нових елементів може бути корисним. Але визначення критерію поділу та склад елементів механізму податку залишається предметом дискусії науковців. Так, на думку А. Дьоміна, їх потрібно розмежовувати на атрибутивні (нормативні) і допоміжні (доктринальні) елементи податку. Будь-який системний об'єкт можна розкласти на безліч елементів, що класифікуються за різними ознаками. При цьому загальна кількість таких елементів об'єктивно необмежена й визначається завданнями наукового пошуку або практичними потребами¹⁴.

В основі класифікації елементів правового механізму податку російських науковців підхід, який застосовує український законодавець, що пояснюється існуванням норми, закріпленої в ПК Російської Федерації. Так, податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків та елементи оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок обчислення податку; порядок і терміни сплати податку. У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки і збори можуть також передбачатися податкові пільги та підстави для їх використання платником податків¹⁵. Але у ПК Російської Федерації як окремий елемент оподаткування не виділено платників податків, вони взагалі вважаються окремим структурним елементом¹⁶.

Завданням законодавця є не нормативне визначення всієї можливої сукупності характеристик податку, а законодавче закріплення мінімуму елементів, без яких податок не вважається законом

¹⁴ Дёмин А.В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А.В. Дёмин ; Федеральное агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. гос. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – С. 152.

¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 17. – П. 1–2. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

¹⁶ Дёмин А.В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А.В. Дёмин ; Федеральное агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. гос. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – С. 151.

встановленим. Проте лише з 1 січня 2011 р. з набуттям чинності ПК України елементи податку законодавчо закріплені та структуровані.

Правовий механізм податку має обов'язковий характер і повинен бути простим, доступним, зрозумілим для кожного платника. Тобто механізму податку притаманні такі риси, як:

- обов'язковість;
- стабільність;
- зручність;
- доступність.

Враховуючи види податків і зборів, що становлять податкову систему України, та механізм їх встановлення, логічно поділити елементи механізму податку на основні та додаткові.

1. Основні елементи механізму податку визначають фундаментальні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним.

До основних елементів правового механізму податку належать:

- платник податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- податкові пільги.

2. Додаткові елементи податкового механізму деталізують специфіку конкретного платежу, становлять завершену та повну систему податкового стягнення. Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна. Однак ця сукупність складається з двох підгруп:

• *додаткові елементи* правового механізму податку, що деталізують основні чи пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування – категорії, що прямо залежать від об'єкта оподаткування);

- *додаткові елементи* правового механізму податку, що мають *самостійне* значення (податковий період, строки та засоби сплати податку; порядок обчислення податку, джерело сплати тощо).

Відповідно до чинного законодавства України *до додаткових елементів* механізму податку відносять:

- ***порядок обчислення податку*** – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із застосуванням відповідних коефіцієнтів або без них;

- ***податковий період*** – встановлений цим законом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковим періодом може бути календарний рік, календарне півріччя, календарний квартал, календарний місяць, календарний день;

- ***строк і порядок сплати податку та збору*** – визнається період, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою. Строк сплати податку та збору: 1) обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися; 2) встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо.

Зміна строку сплати податку здійснюється у формі: відстрочки, розстрочки, податкового кредиту. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, готівкою або у безготівковій формі;

- ***строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку*** – одним з елементів встановлення податку є строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Цей елемент механізму податку, з одного боку, разом з іншими елементами законодавець визначає, як обов'язковий, що потрібен для

встановлення податків і зборів, а з іншого боку, як один із способів контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства, що покладається на контролюючі органи. Види і форми податкової звітності встановлюються ПК України, але найпоширенішою формою звітності є податкова декларація. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Можуть бути різні інші квартальні чи річні фінансові звіти платників податків, розрахунки та інші документи, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та з обчисленням і сплатою податків і зборів. Наприклад, платники податку на прибуток, малі підприємства, подають разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку передбаченому для подання податкової декларації.

Відповідно до ст. 47 ПК України відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання до контролюючих органів, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть платники податків, тобто юридичні особи, фізичні особи та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом, податкові агенти.

Водночас дослідження податкового законодавства країн СНД дозволило зробити висновки щодо відсутності законодавчо визначених видів елементів оподаткування. Так, згідно з ПК Республіки Азербайджан податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків та елементи оподаткування, які повністю збігаються з елементами, закріпленими в російському законодавстві¹⁷. Згідно з податковим законодавством Туркменістану податок визначається наявністю певних ознак, які є схожими з елементами оподаткування, встановленими російським податковим законодавством¹⁸.

ПК Республіки Молдова також закріплені елементи податку, але вони не мають такої назви, лише є на них посилання: «При

¹⁷ Налоговый кодекс Республики Азербайджан [Электронный ресурс]. – Ст. 12. – П. 12.1. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO///azerbaijan.doc>

¹⁸ Налоговый кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Ст. 7. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98635/view>

встановленні податків та зборів визначаються: суб'єкти оподаткування; об'єкти оподаткування; ставки податків та зборів, порядок і терміни сплати податків та зборів; пільги з податків та зборів»¹⁹. Згідно з податковим законодавством Республіки Молдова необхідною умовою при встановленні податків та зборів є порядок встановлення пільг на відміну від українського та російського законодавства. Але, на наш погляд, було б доцільним внести податкові пільги до переліку обов'язкових елементів податку, оскільки вони як ніякий інший елемент потребують чіткого правового регулювання. На сьогодні однією з ключових проблем сучасної української податкової системи стала недосконала політика надання податкових пільг (майже за всіма податками), яка, з одного боку, так і не стала стимулюючим важелем розвитку окремих галузей економіки, що користуються цими пільгами, а з іншого – створила нерівномірне податкове навантаження на платників податків. Крім того, необхідність існування податкових пільг призвела до великих втрат бюджетів усіх рівнів від несплачених податків.

Будь-які питання щодо елементів оподаткування регулюються ПК України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до зазначеного вище Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

§ 2. Платник податку. Права та обов'язки платника податку. Представництво в оподаткуванні

Одним із ключових елементів податку є платники податків. ПК України надає визначення платників податків як фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлених підрозділів, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять

¹⁹ Налоговый кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Ст. 5. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98690/view>

діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з нормами ПК України, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. Але таке визначення враховує лише обов'язки платників податків та не вказує на надані законодавством права. Як платників не виділено філії і відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, та постійні представництва нерезидентів, які є платниками окремих видів податків.

Платникам податків притаманні такі *ознаки*:

- вони є суб'єктами податкових правовідносин;
- платники податків виступають зобов'язаними суб'єктами;
- це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать.

Різноманітність платників податків обумовлює необхідність їх класифікації за різними критеріями. Класифікація платників податків має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі їх різновиди, і, по-друге, вона є основою правового статусу того чи іншого платника податку.

Платників податків можна *класифікувати* за такими критеріями:

1. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- фізичні особи;
- юридичні особи;
- іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- юридичні і фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи (іноземні і/або національні юридичні та фізичні особи, які діють в Україні на правах партнерів у складі групи, що не є юридичною особою, на основі договору про спільну діяльність);

- відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- консолідована група платників податків.

2. Залежно від податкової юрисдикції держави платники податку поділяються на:

- резидентів – осіб, які мають постійне місце проживання чи місце знаходження в цій державі і прибутки яких підлягають

оподаткуванню з усіх джерел (несуть повну податкову відповідальність);

- нерезидентів – осіб, які не мають постійного місцезнаходження в державі і у яких підлягають оподаткуванню лише прибутки, отримані ними на цій території (несуть неповну податкову відповідальність).

3. Залежно від критерію юридичного і фактичного обов'язку сплати податку:

- юридичний платник податку;
- фактичний платник податку;
- інші особи, які відповідають положенням про платників податків.

Останній критерій має місце при непрямому оподаткуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти до бюджету перераховує суб'єкт, що реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податку, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який і буде фактичним платником податку.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку. Податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладеться обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожна окрема група платників податків може класифікуватися за своїми специфічними критеріями.

Платник податку веде справи, пов'язані з виконанням податкового зобов'язання, особисто або через свого представника.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ,

пов'язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

Представниками платника податку виступають:

- 1) законний представник;
- 2) уповноважений представник;
- 3) офіційний представник²⁰.

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має важливе значення, тому що застосування фінансової відповідальності до платника податку обумовлено саме порушенням встановлених законом обов'язків. У той же час захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності у нього того чи іншого обов'язку. Права платника податку – це безпосередній механізм, який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого – виступає важливим гарантом захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податку не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податку означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як цього вимагає податковий закон. Обов'язок платника податку здійснити дію, яку вимагає від нього закон, настає в строки, вказані в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органа.

Обов'язки платника податків встановлюються ст. 16 ПК України.

Платник податків зобов'язаний:

- стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність

²⁰ Основи налогового права : учеб. пособ. ; под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003.

та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань митної справи;

- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрами їх використання;

- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

- не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПК України;

- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України.

Право платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податку означає, що він може будувати свою поведінку за власним розсудом, але в рамках того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористане право платника податку не означає його припинення. Право може бути використане платником податку в будь-який час, поки воно існує. Розглядаючи обов'язки і права платників податків, необхідно звернути увагу на порядок розгляду категорій: спочатку – обов'язки, а потім – права.

Права платника податків встановлюються ст. 17 ПК України. Платник податків має право:

- безоплатно отримувати в органах ДПС та митної служби, у тому числі і через мережу інтернет, **інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють**, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

- обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод **ведення обліку** доходів і витрат;

- користуватися **податковими пільгами** за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України;

- одержувати **відстрочення, розстрочення сплати податків** або податковий **кредит** в порядку і на умовах, встановлених ПК України;

- **бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок**, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПК України;

- **оскаржувати в порядку, встановленому ПК України**, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

- **вимагати від контролюючих органів** проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

- **на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди** та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю і стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

- **на зарахування чи повернення надміру сплачених**, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України;

- **на повне відшкодування збитків (шкоди)**, заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

- **за методикою²¹, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових і постійних податкових різниць** та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Реалізація платником податку своїх прав повинна бути забезпечена примусом держави.

²¹ Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: Наказ Мінфіну України від 25.01.2011 р. за № 27 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 15 (09.03.2011). – Ст. 624.

§ 3. Об'єкт та база оподаткування

Поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як *правова категорія* об'єкт оподаткування являє собою родове визначення об'єкта (прибутки або їх частина; майно; вартість і т. ін.), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податку сплатити податок. У більш *вузькому розумінні* (яке переважно закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (прибутки фізичних осіб; майно юридичних осіб і т. ін.), які і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами.

Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найбільш поширені з них, залишаючи перелік відкритим.

Об'єктом оподаткування відповідно до ст. 22 ПК України можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

При цьому один і той же об'єкт не може бути оподаткованим декількома податками одного виду. Це, однак, не забороняє використовувати об'єкт при оподаткуванні податками різного виду. Тому один об'єкт (наприклад, прибуток) може використовуватись як об'єкт оподаткування в декількох випадках. Так, використання прибутку як об'єкта при загальнодержавних податках не є перешкодою для введення податку з аналогічних об'єктів на місцевому рівні.

Відкритим залишається питання законодавчого регулювання поняття «об'єкт оподаткування». Відомий російський вчений Іван Христофорович Озеров під об'єктом оподаткування розумів «факти чи предмети, при наявності яких сплачується податок, наприклад,

земля, промисел, особа...»²². Він виділяв такі види об'єктів оподаткування:

- особа;
- предмети вжитку;
- окремі джерела прибутку;
- загальний дохід;
- майно платника;
- моменти переходу майна.

Серед об'єктів оподаткування громадян можна виділити:

- дохід (сукупний дохід з податку на прибуток громадян);
- майно (у тому числі земля, нерухомість, предмети розкоші);
- споживання (наприклад, акцизи на окремі види товарів);
- ввіз та вивіз товарів за кордон (митні збори) ...²³

Вчені вважають, що один і той самий об'єкт не може виступати об'єктом оподаткування для декількох податків. Закріплення цього положення законодавством особливо важливо, тому що саме таким чином визначається один із найважливіших принципів оподаткування – усунення внутрішнього подвійного оподаткування.

Існують різні засоби визначення об'єкта оподаткування та його виміру, які залежать від економічних, соціальних, політичних, географічних та інших умов розвитку країни. Наприклад, при визначенні об'єкта оподаткування в результаті торговельної діяльності використовують два основних методи.

Формування виручки по мірі оплати. У цьому випадку виручка формується по мірі надходження грошей до каси підприємства (при готівкових розрахунках) і при надходженні грошей на рахунки підприємств (при безготівкових розрахунках). Головна перевага цього методу в тому, що підприємство оперує засобами, які реально знаходяться в його розпорядженні.

Формування виручки по мірі відвантаження товарів (виконання робіт, послуг) при пред'явленні замовнику розрахункових доку-

²² Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – М. : Типография Ситина, 1908. – С. 224.

²³ Временник Демидовского юридического лицея. – Кн. 44. – Ярославль, 1887.

ментів. В основі цього методу лежить перехід права власності в момент відвантаження товару. Головним недоліком цього методу є великий розрив у часі обліку виручки, відображення її в бухгалтерських документах (і відповідно в розрахунках з бюджетом) і реального надходження грошових коштів (не можна виключити ситуацію, коли ці кошти не надійдуть зовсім, наприклад, у випадку банкрутства замовника).

Об'єкт оподаткування конкретизується у таких поняттях як база оподаткування та одиниця виміру бази оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо. У встановлених законом випадках один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків. У випадках, передбачених ПК України, конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку та обліку податку. Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру.

Дослідження наукових підходів дало можливість уточнити визначення поняття об'єкта оподаткування як юридичного факту (дії, події), що має майнову (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу, прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій) і приводить до виникнення в юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, яка має статус суб'єкта підприємницької діяльності чи не має такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

§ 4. Поняття та види ставок оподаткування

Одним з основних елементів податку, як зазначають не тільки українські, а й російські науковці, є ставка податку. ПК України надає визначення ставки податку як розміру податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування, поділяючи її на такі види.

Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом ПК України.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалерною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Існують декілька підходів до визначення поняття «ставка податку» та її класифікації. Так, О. Орлюк тлумачить його як розмір, що стягується з кожної одиниці оподаткування²⁴. Одиниця оподаткування – одиниця виміру фізичної величини предмета податку. Наприклад, одиницею оподаткування акцизного збору на алкогольні напої є градус, земельного податку – квадратний метр, податку з власників транспортних засобів – кубічний сантиметр²⁵. О. Орлюк визначає два підходи для встановлення податкових ставок: універсальний та диференційований. В універсальному встановлюється ставка, єдина для всіх платників, а в диференційованому – існує кілька.

²⁴ Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посіб. / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

²⁵ Налоговое право : учебник / С.Г. Пепеляев, Р.И. Ахметшин, С.В. Жестков и др. ; отв. ред. С.Г. Пепеляев. – М. : Юрист, 2004. – 590 с.

В. Бєлих додає додаткові класифікаційні ознаки до поняття ставки податку – за методом встановлення, поділяючи на тверді і процентні (квоти). Окремо він виділяє маргінальні, фактичні та економічні ставки; перші, на його думку, безпосередньо вказані в нормативному акті, що регулює порядок справляння податків. Фактична ставка визначається як відношення сплаченого податку до податкової бази, а економічна – як відношення сплаченого податку до всього отриманого доходу²⁶. Ю. Крохіна виділяє лише два види ставок: тверді і процентні (квоти). Але вона зазначає, що головною умовою для встановлення фактичної ставки є дотримання законодавцем принципів економічної обґрунтованості податку та фактичної спроможності суб'єктів до його сплати²⁷.

Сьогодні найбільш поширеною є класифікація ставок податків за способом зв'язку з об'єктом оподаткування, яка передбачає поділ ставок податків на прогресивні, регресивні та пропорційні. Питання застосування прогресивної чи регресивної шкали оподаткування є досить актуальним. Так, ще Декретом КМ України було внесено зміни до ЗУ «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства»²⁸, якими було встановлено оподаткування цим податком доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою оподаткування. Максимальна ставка податку під час дії цього Декрету становила 90% для оподаткування сум винагород, що виплачуються спадкоємцям авторів повторно. Але цей Закон створював занадто високе податкове навантаження на категорії громадян, що не мають права на отримання пільг, тому виникла необхідність здійснення кардинальних змін у прибутковому

²⁶ Бєлих В.С. Налоговое право России : краткий учебный курс [Электронный ресурс] / В.С. Бєлих, Д.В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2004. – Режим доступа: http://forum.yurclub.ru/index.php?app=downloads&module=display§ion=download&do=confirm_download&id=972

²⁷ Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – С. 50.

²⁸ Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства: Закон УРСР від 05.07.1991 р. за № 1306-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 43 (22.10.91). – Ст. 568.

оподаткуванні, і пізніше було прийнято Декрет КМ України «Про прибутковий податок з громадян»²⁹. Цей нормативно-правовий акт на рівні ЗУ так і залишив прогресивну шкалу оподаткування, зменшивши максимальну ставку податку до 40%.

З прийняттям 22 травня 2003 р. ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» підходи до оподаткування було суттєво змінено саме в частині скасування прогресивної шкали та запровадження пропорційної податкової системи зі значним зниженням ставки податку до 13% незалежно від розміру й місця отримання доходу³⁰. До набуття чинності ПК України оподаткування доходів фізичних осіб здійснювалося за пропорційною шкалою оподаткування (за ставкою 15%), що породжувало дискусії серед окремих політиків та науковців. На цей час використовується прогресивна шкала оподаткування, яка передбачає використання 15%-, 17%- та 5%-ї бази оподаткування.

Доцільно скористатися досвідом Японії, де поширена система податкових вирахувань з прибуткового податку залежно від категорії платників податку з урахуванням їх сімейного стану, віку, наявності утриманців тощо. Так, японським податковим законодавством передбачено вирахування на чоловіка чи дружину, що не працює, або іншого залежного родича у розмірі 380 000 ієн; на родича-інваліда – 730 000 ієн; на молодого члена сім'ї – 100 000 ієн³¹.

В Україні необхідно повернутися до застосування неоподаткованого мінімуму доходів громадян, як це існувало за часів дії Декрету КМ України «Про прибутковий податок з громадян», і встановити його на рівні прожиткового мінімуму, визначеного для працездатних осіб (оскільки саме ця сума є конституційною гарантією громадян із забезпечення достатнього життєвого рівня).

²⁹ Про прибутковий податок з громадян: Декрет КМУ від 26.12.1992 р. за № 13–92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10 (09.03.93). – Ст. 77.

³⁰ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. за № 889–IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37 (12.09.2003). – Ст. 308.

³¹ Федурин О.В. Налоговая система Японии [Электронный ресурс] / О.В. Федурин. – Режим доступа: <http://www.sfo.nalog.ru/fnalit/nalint/japan.pdf>

Неоподатковуваний мінімум доходів громадян на сьогодні застосовується в багатьох країнах світу, і його розмір залежить від багатьох критеріїв. Цікавим є досвід США, де неоподатковуваний мінімум застосовується окремо для самотньої особи у розмірі 2000 дол. та для сімейних пар у розмірі 5000 дол.³². У Німеччині з 2005 р. встановлено прожитковий мінімум на рівні 7654 євро для неодружених та 15 329 євро для одружених³³.

Що стосується застосування прогресивної шкали оподаткування за цим податком в Україні, то необхідно зазначити, що не потрібно в цьому питанні рівнятися на податкову політику розвинутих країн світу. Адже, незважаючи на те, що в Данії дохід фізичних осіб оподатковується за прогресивною шкалою від 28 до 43%; Іспанії – від 15 до 45%; Нідерландах – від 32,9 до 52%³⁴; Італії – від 23 до 43%³⁵, українську прогресивну шкалу оподаткування з податку на доходи фізичних осіб треба розробляти, враховуючи досвід країн СНД, економіки яких були у схожих умовах розвитку. Так, у Казахстані ставка податку коливається від 5 до 30%³⁶, у Таджикистані – від 10 до 30%³⁷.

На нашу думку, впровадження пропорційної ставки податку в Україні було позитивним кроком реформування податкової системи в частині справляння податку з доходів фізичних осіб, оскільки сприяло зниженню податкового навантаження на доходи фізичних осіб. Крім того, пропорційна шкала оподаткування доходів на відміну від прогресивної забезпечує рівні стимули для отримання

³² Косолапов А.И. *Налоги и налогообложение* : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 707.

³³ Там же. – С. 731.

³⁴ Соколовська А.М. Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду : монографія / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 164.

³⁵ Куницын Д.В. *Налоговая система Италии* [Электронный ресурс] / Д.В. Куницын. – Режим доступа: <http://www.sfo.nalog.ru/fnalit/nalint/italy.pdf>

³⁶ *Налоговый кодекс Республики Казахстан* [Электронный ресурс]. – Ст. 145. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO///kazakhstan.doc>

³⁷ *Налоговый кодекс Республики Таджикистан* [Электронный ресурс]. – Ст. 124. – Режим доступа: <http://tabiat.narod.ru/LAWDB/ZAKON77.htm>

доходів як для бідних, так і для заможних верств населення, тому сприяє активізації економічної діяльності в державі; уніфікованому підходу до кожного платника податку незалежно від його соціального чи майнового стану. У свою чергу, застосування пропорційної системи значно спрощує та робить ефективнішою систему адміністрування податків. На наш погляд, прогресивна система справляння податку взагалі не буде прийнята українським суспільством через ментальність, що відобразиться на збільшенні рівня тінізації економіки, який на кінець 2009 р., за розрахунками Міністерства економіки України, становив 36%, а за оцінками Світового банку – перевищує 50%³⁸.

На сьогодні у багатьох країнах СНД існує пропорційна система оподаткування за цим податком. Так, у Республіці Грузія доходи фізичних осіб оподатковуються за ставкою 12%³⁹, у Туркменістані – 10%⁴⁰, у Російській Федерації – 13%⁴¹. Навіть у Словаччині у 2006 р. було скасовано прогресивний прибутковий податок, що справлявся за ставками від 10 до 38, та запроваджено єдину ставку податку у розмірі 19%⁴². Хоча в цій країні схожа передісторія розвитку національної економіки з українською. Усі наведені факти ще раз підтверджують необхідність застосування в Україні пропорційної шкали оподаткування доходів фізичних осіб.

Але у світовій практиці зустрічається прогресивне оподаткування не тільки з податку на доходи фізичних осіб, але й інших податків, таких як: податок на прибуток корпорацій, податок на нерухомість. Так, у Великобританії, якщо прибуток компанії не

³⁸ Рівень тінізації української економіки сягнув 36% ВВП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newsru.ua/finance/27oct2009/shadow.html>

³⁹ Налоговый кодекс Республики Грузия [Электронный ресурс]. – Ст. 167. – Режим доступа: <http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>

⁴⁰ Налоговый кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Ст. 172. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98635/view>

⁴¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 224. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

⁴² Оравец Я. Введение 19 %-ного единого налога в Словакии за полтора года [Электронный ресурс] / Ян Оравец. – Режим доступа: <http://www.polit.ru/research/2006/12/20/oravec.html>

перевищує 300 тис. ф. ст., то справляється корпоративний податок за ставкою 19%, якщо понад цієї суми – то за ставкою 30%⁴³; тоді як у США застосовується регресивна ставка податку на доходи корпорацій (табл. 1).

Таблиця 1

Ставки податку на доходи корпорацій у США⁴⁴

Оподатковуваний дохід, дол.	Ставка податку, %
до 50 000	15
від 50 000 до 75 000	25
від 75 000 до 100 000	34
від 100 000 до 335 000	39
від 335 000 до 10 000 000	34
від 10 000 000 до 15 000 000	35
від 15 000 000 до 18 333 333	38
більше ніж 18 333 333	35

Аналогічна ситуація в Бельгії, де прибуток підприємства в розмірі від 3 600 000 до 16 600 000 бельгійських франків оподатковується за ставкою 45%, тоді як понад 16 600 000 бельгійських франків ставка знижується на 2%⁴⁵. На Кіпрі існує прогресивна шкала оподаткування податку на нерухомість, де мінімальна ставка податку дорівнює 2,5%, якщо вартість майна перебуває в діапазоні від 100 000 до 250 000 кіпрських фунтів, а максимальна сягає 4% при вартості майна понад 500 001 кіпрських фунтів⁴⁶. На сьогодні в Україні пп. 265.5.1 п. 265.5 ст. 265 ПК України також встановлено

⁴³ Федурин О.В. Налоговая система Великобритании [Электронный ресурс] / О.В. Федурин. – Режим доступа: <http://www.sfo.nalog.ru/analit/nalint/uk.htm>

⁴⁴ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 704.

⁴⁵ Страны Бенилюкса [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.vuzlib.net/nszk_K/11.htm

⁴⁶ Кипр [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nalogi.net/obzor_prew.htm?categ=Кипр

прогресивну шкалу оподаткування для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Якщо дискутувати стосовно впровадження в Україні прогресивної або регресивної шкали оподаткування, треба зазначити, що необхідно провести експеримент щодо впровадження регресивної шкали оподаткування прибутку підприємств. Адже багатьма вченими доведено, що збільшення дохідної частини бюджету прямо залежить від розміру ставок податків. Зокрема, концепцію оподатковування розробив професор А. Лаффер, він графічно зобразив залежність поповнення державної скарбниці від оптимально розрахованої та встановленої ставки податку. Він вважав, що держава зазнає збитків не тільки при встановленні заниженої ставки, а й у разі встановлення занадто високої ставки податку. Тому запровадження механізму залежності зменшення податкової ставки з одночасним зростанням прибутків підприємства буде спонукати платників податків до мінімізації об'єкта оподаткування.

§ 5. Податкові пільги

Пільги – дуже важливий елемент, тому що вони вказують на повне або часткове звільнення від оподаткування, тобто спрощують податковий тягар.

Законодавство про оподаткування, закладаючи основи надання податкових пільг, суб'єктами, яким надаються пільги, виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяється певна однорідна група платників податків, що характеризується конкретною ознакою, на основі якої і формується пільговий податковий режим. Усі інші платники податків визначають об'єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно з правилами, встановленими законодавством.

Таким чином, **податкова пільга** – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним

податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених ПК України.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку дії та вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів.

Контролюючі органи складають зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців та визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг. Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки НБУ.

У світовій практиці оподаткування до видів податкових пільг належать:

1. Відрахування (знижка) – вид пільг у сфері оподаткування, при якій здійснюється виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їх величину об'єкта при нарахуванні податку і збору. Цей вид пільги характеризується тим, що механізм надання пільг проектується на об'єкт оподаткування, який безпосередньо зменшується. Подібні зменшення об'єкта з метою оподаткування можна класифікувати:

за видами платників:

- повні – надаються всім платникам;
- часткові – надаються окремим категоріям платників;

за строками:

- постійні;
- тимчасові;
- надзвичайні;

за елементами об'єкта:

- майнові – відрахування певної частини оподаткованого майна;
- прибуткові відрахування – застосовуються до частини доходу платника;
- в залежності від виду діяльності.

2. Вилучення з обкладення певних елементів об'єкта оподаткування. Вид пільги у сфері оподаткування, що зменшує суму податку на певні величини. Таким чином, реалізується зацікавленість суспільства в діяльності платника, стимулюються його витрати у визначеному напрямку.

3. Звільнення від сплати податку окремих осіб або категорій платників. Відповідно до цих пільг найбільш захищеною є категорія інвалідів війни та учасників бойових дій, які повністю звільняються від сплати податків, зборів, мита всіх видів.

4. Зниження податкових ставок.

На сьогодні ст. 30 ПК України встановлює право на такі податкові пільги:

а) **податкове вирахування** (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) **зменшення податкового зобов'язання** після нарахування податку та збору;

в) **встановлення зниженої ставки податку та збору**;

г) **звільнення від сплати податку та збору**.

Отже, пільга є обов'язковим елементом податкового механізму.

Таким чином, правовий механізм податку – це порядок встановлення, зміни та скасування податкових платежів, закріплений імперативним набором окремих елементів, що характеризують податок як цілісний механізм і визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. До таких елементів належать: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період,

строк і порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Запитання для самоконтролю

1. Основні елементи податкового механізму.
2. Додаткові елементи податкового механізму.
3. Класифікація платників податків.
4. Поняття податкового представництва.
5. Права податкового агента.
6. Обов'язки податкового агента.
7. Види об'єктів оподаткування.
8. Елементи податкового механізму, які описують об'єкт оподаткування.
9. Класифікація податкових ставок.
10. Право на податкові пільги.
11. Пільги в оподаткуванні відповідно до чинного законодавства.

ГЛАВА 3. Правовий статус органів державної податкової служби України

- 1. Система органів ДПС України.*
- 2. Завдання та функції органів ДПС України.*
- 3. Завдання та функції податкової міліції.*

§ 1. Система органів Державної податкової служби України

Податкова служба України утворена 1 липня 1990 року Постановою Ради Міністрів України «Про створення державної податкової служби в Українській РСР»⁴⁷ у складі Міністерства фінансів. Статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні були визначені ЗУ «Про державну податкову службу в Україні»⁴⁸ та ЗУ «Про внесення змін і доповнень до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні»⁴⁹. На підставі цих законодавчих актів основне місце в системі податкових органів відводилось державним податковим інспекціям, які були утворені на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів.

⁴⁷ Про створення державної податкової служби в Українській РСР [Електронний ресурс]: Постанова Ради Міністрів УРСР від 12.04.1990 р. за № 74 // Ліга : Закон. – 1 файл. – кр900074.LHT. – Назва з екрана.

⁴⁸ Про державну податкову службу в Україні: Закон УРСР від 04.12.1990 р. за № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6 (05.02.91). – Ст. 37.

⁴⁹ Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 24.12.1993 р. за № 3813-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 15 (12.04.94). – Ст. 84.

З розвитком підприємництва в Україні податкові органи налагоджували механізм нарахування і стягнення податків, вдосконалювали свою структуру та методи контролю. У такому вигляді податкова служба в Україні проіснувала майже до кінця 1996 року. На той час в країні почало спостерігатися значне зростання заборгованості у частині платежів до бюджету, неконтрольований вивіз капіталу за кордон, розростання неофіційного сектора економіки. Виникла ситуація, коли податкова служба уже не мала змоги повною мірою виконувати функції, покладені на неї державою.

Початком докорінних змін податкових органів можна вважати 1999 рік. Так, у червні цього року розпочався експеримент зі створення та розробки нових підходів до питання примусового стягнення податкової заборгованості. Саме тоді й було визначено головні стратегічні напрями розвитку ДПС України.

19 жовтня 2001 року Головою ДПА України було затверджено Стратегічний план розвитку ДПС України до 2013 року⁵⁰, в якому визначено основні напрями модернізації:

- організаційна структура;
- основна операційна діяльність;
- виконавче управління;
- управління людськими ресурсами;
- інформаційно-аналітична система;
- взаємодія з іншими державними установами;
- відносини із суспільством.

У цьому ж році з метою забезпечення реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та підвищення ефективності контролю в цій сфері у складі ДПА України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів як самостійний функціональний підроз-

⁵⁰ Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації від 07.04.2003 р. за № 160 // Вісник податкової служби України. – 2003. – 06. – № 23.

діл з правами юридичної особи⁵¹. У складі ДПА в АРК, областях, містах Києві та Севастополі утворено регіональні управління цього Департаменту та їх територіальні підрозділи.

Також у 2001 році на виконання Указу Президента «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом»⁵² з метою вдосконалення роботи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, створення комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності, у складі ДПА України утворено Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.

У 2002 році триває процес вдосконалення роботи податкових органів. Так, з метою створення неупередженої діяльності ДПС України, орієнтованої на формування партнерських взаємовідносин з платниками податків та на підтримку громадськості у травні 2002 року створено Громадську колегію при ДПА України як постійний дорадчий орган ДПА України, до складу якого увійшли представники неурядових, громадських організацій та об'єднань, бізнесових кіл, засобів масової інформації. Діяльність Громадської колегії спрямована на забезпечення відкритості та прозорості дій ДПА України. Головним завданням Громадської колегії є сприяння реформуванню ДПС України відповідно до світових вимог і стандартів.

Організаційна структура органів ДПС є одним з основних засобів створення ефективних технологій адміністрування податків. Її реалізація повинна забезпечувати виконання ДПС України поставлених завдань і досягнення визначених цілей. Концепція вдосконалення організаційної структури ДПС – це сукупність

⁵¹ Про затвердження Положення про Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів: Наказ Державної податкової адміністрації від 21.08.2001 р. за № 331 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 37 (28.09.2001). – Ст. 1705.

⁵² Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом: Указ Президента України від 19.07.2001 р. за № 532/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29 (03.08.2001). – Ст. 1306.

основних принципів та цілей управління наявною матеріально-технічною, науковою базою та персоналом органів ДПС України, конкретизованих відповідно до Стратегічного плану розвитку ДПС України на період до 2013 року.

2005–2006 роки – період зміцнення позитивного іміджу ДПС України. Так, у 2005 році було сформовано законодавчу базу щодо покращення взаємовідносин з платниками податків. У рамках етизації податкової служби розроблено та прийнято низку нормативно-правових документів:

- Кодекс професійної етики працівника ДПС України⁵³;
- Концепція управління персоналом ДПС України на 2006–2010 роки;
- Кодекс честі працівника ДПС України;
- Концепція вдосконалення організаційної структури органів ДПС.

У 2007 році у рамках Проекту модернізації податкової служби створено Інформаційно-довідковий центр, спрямований на висококваліфіковану та оперативну обробку звернень платників податків (постанова КМ України «Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби»⁵⁴). Дослідну експлуатацію центру було розпочато у жовтні 2007 року, а з березня 2008 року Інформаційно-довідковий департамент працює в режимі промислової експлуатації.

З початку 2007 року активується робота податківців і у сфері міжнародного обміну досвідом. Так, протягом 2007 року працівники органів ДПС України брали участь у 12 навчальних курсах ОЕСР з питань оподаткування, у форумах та навчальних семінарах,

⁵³ Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації від 07.02.2006 р. за № 59 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : збірник систематизованого законодавства. – 2006. – 05. – № 5.

⁵⁴ Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби: Постанова КМ України від 15.08.2007 р. за № 1049 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 61 (27.08.2007). – Ст. 2421.

організованих Внутрішньо-європейською організацією податкових організацій.

Протягом 2007 року ДПА України бере участь в опрацюванні окремих розділів проекту нового Договору між Україною та ЄС в рамках Робочої групи. У цьому ж році починається активна робота над проектом ПК України, зміст якого відповідатиме загальноєвропейським податковим нормам.

З початком 2008 року ДПА України перейшла на новий етап взаємовідносин з платниками податків, основною метою якого стало створення партнерських відносин між платниками податків та податківцями. Так, 19 лютого 2008 року було підписано Меморандум про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців (УСПП) та ДПА України⁵⁵.

Протягом 2009 року у рамках модернізації ДПС України розроблено та затверджено Концепцію «Основні засади запровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків в Україні». З урахуванням її положень розроблено шаблони визначення ризиковості діяльності суб'єктів господарювання та заходи щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення таких суб'єктів господарювання від оподаткування.

Для обслуговування платників податків розроблено та затверджено Концепцію створення та діяльності центрів обслуговування платників податків, типову структуру методики надання послуг ДПА України та інструкцію про порядок її розробки, підготовлено стандарти адміністративних послуг, які надаються органами ДПС України⁵⁶.

ПК України в систему податкових органів України ввів нові поняття – Центральний орган ДПС, контролюючі органи та органи стягнення.

⁵⁵ Офіційний сайт ДПС у Донецькій області [Електронний ресурс] дата звернення 28.02.2013 р. – Режим доступу: <http://dn.sts.gov.ua/dps-i-gromadskist/memorandumi-ta-dogovori-pro-spivpratsyu/print-65899.html>

⁵⁶ Етапи розвитку Державної податкової служби України (хронологія основних подій) [Електронний ресурс] // Сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/>

З метою оптимізації центральних органів виконавчої влади, усунення дублювання їх повноважень, забезпечення скорочення чисельності персоналу та витрат на його утримання, підвищення законності державного управління та відповідно до п. 15 ст. 106 КУ Президент України В.Ф. Янукович постановив утворити ДПС України, реорганізувавши ДПА України⁵⁷.

На цей час система органів ДПС України, їх правовий статус та завдання встановлюються ПК України, ЗУ «Про внесення змін до ПК України щодо Державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні»⁵⁸ та Указом Президента України «Про Положення про Державну податкову службу України».

До системи органів ДПС належать: центральний апарат та територіальні органи – державні податкові служби в АРК, містах Києві та Севастополі, областях, округах (на два і більше регіони), державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції та в їх складі відповідні підрозділи податкової міліції.

ДПС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМ України через Міністра фінансів України. ДПС України входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері.

У системі ДПС функціонують інспекції, які мають відділення, та інспекції, які їх не мають. Станом на 01.01.2011 р. в Україні

⁵⁷ Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 р. за № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37 (27.05.2011). – Ст. 1515.

⁵⁸ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 р. за № 5083-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 62 (23.08.2012). – Ст. 2510.

функціонувало 484 державні податкові інспекції, серед них 58 об'єднаних і міжрайонних інспекцій мають відповідно 76 та 139 відділень. Відділення є підрозділами ДПС, які не входять до системи її органів, оскільки самі перебувають у їх структурі. У відділеннях утворюються функціональні групи, діяльність яких спрямована на організацію попереднього виконання завдань ДПС, обробки та подання податкових документів, справляння податків і надходження платежів до бюджетів усіх рівнів, здійснення роз'яснювальної роботи.

Система органів ДПС України є жорстко централізованою, що обумовлює не тільки вертикаль підпорядкованості, а і порядок призначення її керівників.

ДПС України очолює Голова ДПС України, якого призначає на посаду за поданням Прем'єр-міністра України та звільняє з посади Президент України. Голова ДПС України має двох заступників, у тому числі одного першого. Першого заступника та заступника Голови ДПС України призначає на посади Президент України за поданнями Прем'єр-міністра України, внесеними на підставі пропозицій Голови ДПС України, погоджених із міністром. Першого заступника та заступника Голови ДПС України звільняє з посад Президент України.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції ДПС України, та обговорення найважливіших напрямів її діяльності в ДПС України утворюється колегія у складі Голови ДПС України (голова колегії), першого заступника та заступника Голови ДПС України, посадових осіб Міністерства фінансів України. У разі потреби до складу колегії можуть входити керівники структурних підрозділів ДПС України, а також у встановленому порядку інші особи. Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу ДПС України.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у ДПС України можуть утворюватися постійні або тимчасові консультативні, дорадчі органи. Рішення про утворення та ліквідацію колегії, постійних або тимчасових консультативних, дорадчих органів, їх кількісний та

персональний склад, положення про них затверджуються Головою ДПС України.

У структурі центрального апарату ДПС України існують департаменти, за назвами яких можна визначити напрями діяльності цього органу. Так, у структурі ДПС є Департамент господарського забезпечення; Управління захисту інформації; Департамент забезпечення діяльності Голови; Департамент персоналу; Департамент фінансового забезпечення; Управління капітального будівництва; Департамент обслуговування великих платників податків; Слідче управління податкової міліції; Юридичний департамент; Управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади; Управління міжнародних зв'язків; Організаційно-розпорядчий департамент; Департамент відомчого контролю; Департамент адміністрування податку на прибуток та інших податків і зборів (обов'язкових платежів); Департамент адміністрування податку на додану вартість тощо.

Система органів ДПС, як і будь-яка інша соціальна система, відповідає ряду ознак, основними серед яких є: цілісність елементів, структурних підрозділів, об'єднаних національними зв'язками, єдиною метою і завданнями; ієрархією, при якій кожному елементу (структурному підрозділу) відведене своє місце і призначення; залежність кожного елемента, якості і відносин у системі від його місця, підпорядкування, функцій усередині цілого. Метою діяльності цієї системи є виконання зобов'язання щодо адміністрування та контролю наповнення бюджетів, сплати податків усіма платниками у відповідності з нормами закону, в необхідних випадках застосування державного примусу, а з іншого боку – встановлення з платниками податків партнерських відносин, надання консультацій, сприяння розвитку підприємництва тощо. Система органів ДПС України сама визначає прийоми, методи і засоби, передбачені законами, застосування яких забезпечує ефективність функціонування податкової системи.

§ 2. Завдання та функції органів Державної податкової служби України

Головним завданням ДПС як різновиду існуючої служби в Україні є адміністрування податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів. У зв'язку з прийняттям ПК України потрібно робити наголос на визначенні провідної ролі платника податків у системі правовідносин «держава – платник податків», на зміцненні ефективності податкової політики, необхідності врахування особливостей податкової системи.

Відповідно до Указу Президента України «Про Положення про Державну податкову службу України» основними завданнями ДПС України є:

1) внесення пропозицій щодо формування державної податкової політики і державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

2) реалізація державної податкової політики та політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

3) здійснення контролю за додержанням податкового законодавства та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на органи ДПС, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів та інших платежів, установлених законодавством (далі – податки, інші платежі);

4) запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття, припинення та розслідування.

Завдання діяльності податкової служби конкретизуються у її повноваженнях, які встановлюються ст. 20 ПК України. Відповідно до визначених законодавцем прав органи ДПС мають: по-перше, **контрольні** повноваження (наприклад, право на проведення перевірок платників податків) по-друге, **адміністративні** повноваження (наприклад, звертатися до суду щодо припинення діяльності юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізич-

ною особою – підприємцем та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання), **інформаційні** (наприклад, надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків іншим органам державної влади та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до закону), **організаційні** (наприклад, приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у спеціалізовані органи ДПС) та покаранні повноваження (наприклад, за несвоєчасне виконання банками та іншими фінансово-кредитними установами рішень суду та доручень платників податків стягувати з банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у порядку та розмірах, встановлених законами України щодо таких видів платежів).

ПК України встановлює обов'язки посадових осіб контролюючих органів, відповідно до яких за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків вони несуть відповідальність згідно із законом і повинні відшкодувати шкоду, якої платник зазнав через їх неправомірні дії, із державного бюджету. Так, посадові особи контролюючих органів зобов'язані:

1) дотримуватися КУ та діяти виключно у відповідності з ПК України й іншими законами та нормативними актами України;

2) забезпечувати сумлінне виконання покладених на них функцій;

3) забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

4) не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

5) коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм податкового законодавства, не принижувати їх честі та гідності;

6) не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;

7) надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом.

Функції органів ДПС України докладно визначаються у ст. 19 ПК України. Відповідно до норми закону органи ДПС виконують контрольні, організаційні, інформаційні та методологічні функції з оподаткування.

Органи ДПС виконують такі функції:

1) здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та зборів, установлених ПК України;

2) здійснюють контроль за своєчасністю подання передбаченої законом звітності (податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та зборів), а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків та зборів;

3) здійснюють контроль за встановленими законом строками здійснення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведенням розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

4) здійснюють контроль за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

5) здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

6) реєструють та ведуть облік платників податків, облік об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

7) формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб та інші реєстри, ведення яких покладено законодавством на органи ДПС;

8) забезпечують ведення обліку податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС, та складання звітності щодо стану розрахунків платників з бюджетом;

9) здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

10) здійснюють контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері;

11) здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу і реалізації підакцизних товарів;

12) здійснюють контроль за цільовим використанням підакцизних товарів (продукції), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, або оподатковуються за нульовою ставкою акцизного податку;

13) приймають декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальнюють відомості таких декларацій для організації роботи та здійснення контролю за повнотою обчислення та сплати акцизного податку;

14) проводять роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

15) здійснюють контроль за погашенням податкового боргу з податків та зборів платників податків, у тому числі тих, майно яких перебуває у податковій заставі;

16) здійснюють контроль за виявленням, обліком, зберіганням, оцінкою, розпорядженням безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;

17) здійснюють контроль за забезпеченням стягнення заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, позиками;

18) здійснюють контроль за відстроченням, розстроченням та

реструктуризацією грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також списанням безнадійного податкового боргу;

19) організовують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

20) організовують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

21) здійснюють контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

22) організовують роботу із здійснення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, встановлених мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

23) розробляють форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та зборів;

24) розробляють пропозиції до проектів міжнародних договорів з питань оподаткування та забезпечують їх виконання;

25) прогнозують, аналізують надходження податків та зборів, джерел податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків та зборів, розробляють пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;

26) організовують інформаційно-аналітичне забезпечення процесів адміністрування та їх автоматизацію;

27) надають податкові консультації відповідно до норм ПК України;

28) забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної політики у відповідній сфері;

29) надають інформаційно-довідкові послуги платникам податків з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи ДПС;

30) подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, та центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, відповідні звіти та інформацію про надходження податків та зборів;

31) здійснюють контроль та забезпечують надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

32) забезпечують іншим державним органам доступ до інформації з баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, згідно із законом та обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана ВР України;

33) забезпечують визначення в установлених ПК України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених ПК України та законами України, за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС;

34) вживають заходів щодо виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству;

35) здійснюють внутрішній контроль та аудит стану додержання законодавства, виконання посадових (службових) обов'язків в органах ДПС, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;

36) забезпечують виконання завдань та повноважень, покладених на податкову міліцію;

37) узагальнюють практику застосування законодавства з питань

оподаткування, розробляють пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подають їх центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

38) здійснюють інші функції.

Отже, завдання і функції органів ДПС України, які реалізуються у наданих законом правах і обов'язках, спрямовані на своєчасне наповнення Державного та інших бюджетів і позабюджетних фондів.

§ 3. Завдання та функції податкової міліції

У систему органів ДПС України входить податкова міліція, яка складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів ДПС і здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та інші функції.

Податкова міліція – це спеціалізований підрозділ міліції, що входить до складу органів ДПС і займається боротьбою з податковими правопорушеннями та є органом дізнання зі справ про ухилення від сплати податків та зборів, про нарахування валютної виручки.

ПК України п. 61.3 ст. 61 забороняє органам податкової міліції і її посадовим особам брати участь у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування. Проте в ПК України існує відсильна норма, яка все ж надає таке право органам податкової міліції. Відповідно до п. 78.3 ст. 78 ПК України працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами ДПС, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що

знаходяться в їх провадженні. Перевірки платників податків податковою міліцією проводяться у межах повноважень, визначених законом, та у порядку, передбаченому ЗУ «Про оперативно-розшукову діяльність»⁵⁹, КПК України⁶⁰ та іншими законами України.

Система податкової міліції складається з трьох ланок:

1) відділи податкової міліції державних податкових інспекцій у районах (містах на правах районних), міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій;

2) управління податкової міліції державних адміністрацій в АРК, областях, містах Києві та Севастополі;

3) Головне управління податкової міліції, начальник якого є одночасно першим заступником начальника податкової міліції України. Начальник податкової міліції України, у свою чергу, є першим заступником Голови ДПС України. За структурою Головного управління податкової міліції можна визначити її основні функції. Так, структура Головного управління податкової міліції містить:

1. Штаб.

2. Управління оперативного супроводження адміністрування ПДВ (податку на додану вартість).

3. Оперативно-аналітичне управління.

4. Управління організації викриття податкових злочинів.

5. Управління оперативного супроводження великих платників податків.

6. Управління оперативного документування.

7. Управління протидії незаконному обігу підакцизних товарів.

8. Управління фізичного захисту.

9. Управління із особливо важливих справ.

10. Управління організації боротьби із розкраданням бюджетних коштів та їх легалізації.

11. Оперативно-технічне управління.

⁵⁹ Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18.02.1992 р. за № 2135-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22 (02.06.92). – Ст. 303.

⁶⁰ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. за № 4651-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 37 (25.05.2012). – Ст. 1370.

12. Відділ діловодства та захисту інформації.

13. Відділ боротьби з фіктивним банкрутством та організації оперативних заходів із скорочення податкового боргу.

14. Відділ протидії податковим злочинам із використанням новітніх технологій.

15. Відділ зовнішніх відносин.

16. Відділ організації оперативно-розшукової діяльності.

17. Відділ військово-технічного забезпечення.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, який проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Повноваження податкової міліції полягають у тому, що вона відповідно до покладених на неї завдань:

1) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;

2) здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, організує підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання та досудове (попереднє) слідство в межах своєї компетенції, вживає заходів з відшкодування заподіяних державі збитків;

3) виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших порушень у сфері оподаткування, вживає заходів для їх усунення;

4) забезпечує безпеку діяльності органів ДПС та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;

5) запобігає, виявляє, припиняє корупційні діяння або інші порушення, пов'язані з корупцією, працівників органів ДПС;

6) складає протокол про вчинення корупційного діяння або іншого правопорушення, пов'язаного з корупцією, відповідно до закону;

7) збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негатив-

них процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

Отже, діяльність податкової міліції полягає у виявленні, попередженні та розслідуванні злочинів і правопорушень, які пов'язані з оподаткуванням, зокрема з відмиванням, легалізацією та розкраданням коштів і з іншими незаконними фінансовими операціями.

Запитання для самоконтролю

1. Етапи розвитку Державної податкової служби в Україні.
2. Завдання, які виконує центральний апарат ДПС України.
3. Структурні підрозділи, які складають центральний апарат ДПС України.
4. Система органів ДПС України.
5. Повноваження органів ДПС України.
6. Функції органів ДПС України.
7. Завдання податкової міліції України.
8. Підрозділи, з яких складається податкова міліція України.
9. Функції Головного управління податкової міліції.

ГЛАВА 4. Загальні засади адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)

- 1. Податковий обов'язок.*
- 2. Податкова декларація та інша податкова звітність.*
- 3. Податковий борг та способи сплати грошових зобов'язань платника податків.*

§ 1. Податковий обов'язок

Відповідно до ПК України законодавець пов'язує адміністрування з відносинами, які складаються між органами ДПС і платниками податкових платежів з приводу встановлення, зміни, припинення, виконання та контролю податкового обов'язку. Проте в сучасній науці поняття «адміністрування» залишається об'єктом наукового пошуку.

Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Водночас обов'язок зі сплати податків є першочерговим і безумовним, таким, що впливає з норми, закріпленої у ст. 67 КУ, де регламентується, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Звертаємо увагу на зміст цієї статті та акцентуємо на дефініції «кожний», тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним діяльності. Не є визначальним для цілей оподаткування і факт отримання доходу чи прибутку, адже податковий обов'язок має й матеріальні підстави, які пов'язані з наявністю в платника податку певних матеріальних цінностей (ця норма діє залежно від правової природи

об'єкта оподаткування). Тому найважливішим питанням є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок.

Але перш за все необхідно встановити правову природу та сутність самого поняття «податковий обов'язок». Питання податкового обов'язку в податковому праві вже тривалий час є предметом наукових досліджень, якому основну увагу приділили ряд науковців, серед яких: О. Дмитрик, М. Кучерявенко, Ю. Костенко, М. Перепелиця та ін. Так, М. Кучерявенко зазначає, що зміст податкового обов'язку визначається, насамперед, імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яке вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. А владність розпоряджень державних органів виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин⁶¹. Імперативний характер податкового обов'язку впливає з природи податкових правовідносин, які є формою реалізації публічних інтересів, тобто є відносинами владного характеру (це зумовлено тим, що вони є формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер).

Визначенню правової природи податкового обов'язку приділяли увагу й російські науковці. Податковим зобов'язанням, на думку Г. Петрової, є обов'язок платника податків сплатити певний податок (збір) за наявності обставин, встановлених актом податкового законодавства. Податкове зобов'язання покладається на платника податків з моменту виникнення встановлених податковим законодавством зобов'язань, що передбачають сплату податків, зборів,

⁶¹ Податкове право : навч. посіб. [Електронний ресурс] / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с. – Режим доступу: <http://www.radnuk.info/pidrychnuku/podatkovye-pravo/50-bex/1136-s-2-.html>

інших податкових платежів. Воно є першочерговим щодо інших, наявних у платника податків неподаткових зобов'язань⁶².

Але М. Кучерявенко диференціює податковий обов'язок за видовими ознаками, що виникають по кожному податку чи збору. На його думку, сукупність подібних окремих обов'язків складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає не тільки обов'язок сплати до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів певної суми коштів, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності⁶³. Податковий обов'язок, який виникає по кожному окремому податку, збору та обов'язковому платежу, є розумінням сутності обов'язку в більш вузькому значенні. Проте треба пам'ятати, що він має ще більш конкретну деталізацію, оскільки передбачає не тільки сплату, а й обов'язок, пов'язаний з обчисленням кожного окремого податку чи збору, обов'язок подачі декларації, звітності та інших документів до контролюючих органів.

Податковий обов'язок можна поділити на окремі складові: введення податкового обліку; сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів; складання і подальша подача податкової звітності. І якщо може виникнути ситуація звільнення платника від сплати податку, то обов'язок з ведення податкового обліку та подачі звітності в нього залишається. Так, якщо підприємство здійснює діяльність щодо організації освітньої, виховної або наукової діяльності у вигляді провадження операцій з постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти; навчання аспірантів і докторантів та слухачів підготовчих відділень вищих навчальних закладів, то це є підставою для звільнення від сплати податку на додану вартість. Проте такий платник податку відповідно до пп. 49.81.1 п. 49.18 ст. 49 ПК України зобов'язаний вести податковий облік та подавати згідно з вимогами

⁶² Петрова Г.В. Налоговое право : учебник для вузов / Г.В. Петрова. – М. : ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – С. 55.

⁶³ Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

податкового законодавства протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного періоду, податкову декларацію.

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, тому найважливішим питанням при регулюванні відносин з приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням певних обставин, передбачених законами і підзаконними нормативними актами. Такою основою може бути наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає обов'язок зі сплати податку. До таких дій можна віднести:

✓ отримання прибутку суб'єктами господарювання – юридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, що сплачують податки на загальних підставах. У цьому випадку в таких платників податку виникають обов'язки зі сплати податку на прибуток підприємств, який розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;

✓ отримання доходу фізичною особою, як резидентом, так і нерезидентом, з джерелом походження з України, які повинні сплатити податок з доходів фізичних осіб, що розраховується шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням норм чинного ПК України на суму податкової знижки звітного року;

✓ здійснення операцій з постачання товарів, послуг на митну територію України, ввезення таких товарів чи послуг на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту або вивезення в режимі експорту (реекспорту). Адже при вчиненні вище вказаних дій фізична чи юридична особа повинна сплатити податок на додану вартість;

✓ здійснення операції з реалізації чи передачі підакцизних товарів, незалежно від мети споживання, якщо особа ввозить такі товари на митну територію України або здійснює реалізацію конфіскованих товарів, спричиняє виникнення в юридичної чи фізичної особи обов'язку зі сплати акцизного податку;

✓ набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості або земельну ділянку, в результаті чого в особи виникає обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно або земельного податку;

✓ здійснення першої реєстрації транспортних засобів в Україні, що є об'єктами оподаткування;

✓ вчинення юридично значущих дій, таких як: відчуження власного майна, що потребує нотаріального посвідчення, внаслідок чого в платника податку виникає обов'язок зі сплати державного мита.

Цей перелік дій не є вичерпним, у результаті яких в особи виникають зобов'язання зі сплати податків і зборів. Але хотілося б уточнити, що названі дії є юридичними фактами. Юридичні факти – конкретні життєві обставини, з настанням яких норма права пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. Вони є реальними явищами дійсності, яким притаманна конкретність та індивідуальність; стосуються лише прав та інтересів суспільства, держави; прямо передбачаються нормами права і викликають передбачені законом правові наслідки⁶⁴. С. Ципкін робить висновок, що для виникнення податкових правовідносин необхідна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми⁶⁵. Тому некоректно виділяти як підстави виникнення податкових правовідносин лише наявність нормативних актів, а потрібно виділяти, як зазначалося раніше, і матеріальний предмет, що є об'єктом оподаткування (транспортний засіб, земельна ділянка, житлова нерухомість тощо).

⁶⁴Сухонос В.В. Теорія держави і права : навч. посіб. / В.В. Сухонос. – Суми : Університетська книга, 2005. – С. 492–493.

⁶⁵Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит., 1973. – С. 68.

Отже, виникнення податкового обов'язку зі сплати податкових платежів може скластися за таких обставин:

- наявність нормативно-правового регулювання елементів податкового механізму. На сьогодні головним нормативним актом, що регулює порядок оподаткування в Україні, є ПК України;
- можливість віднесення конкретного суб'єкта (юридичної або фізичної особи) до категорії платника податку;
- наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення ним дій, що спричиняють обов'язок сплати.

Крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені законодавством. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою.

За ст. 58 ПК України, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом, або якщо за результатами перевірки контролюючий орган встановлює факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшує розмір задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованого платником податків відповідно до законодавства, такий контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове **повідомлення-рішення**.

У разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган ДПС надсилає (вручає) йому **податкову вимогу** в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога може не надсилатися, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними, якщо:

- сума податкового боргу самостійно погашається платником податків або органом стягнення;
- контролюючий орган скасовує раніше прийняте податкове повідомлення-рішення про нарахування суми грошового зобов'язання або податкову вимогу;
- контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення або суму податкового боргу, визначену в податковій вимозі;
- рішенням суду, що набрало законної сили, скасовується повідомлення-рішення контролюючого органу або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі;
- рішенням суду, що набрало законної сили, зменшується сума грошового зобов'язання, визначена у податковому повідомленні-рішенні контролюючого органу, або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі відповідно до ст. 60 ПК України.

Податковий обов'язок є динамічним, тобто може змінюватись. Про це зазначав ще відомий радянський науковець – фахівець у галузі фінансового права С. Ципкін. На його думку, права і обов'язки конкретного платника податку не залишаються завжди незмінними, вони можуть і змінюватися. Така зміна прав та обов'язків платника податків може бути пов'язана зі зміною його майнового становища, з переходом його з однієї групи платників в іншу, зі зміною джерел доходу і перерахунком первісно обчисленого податку, з наданням податкових пільг⁶⁶. Із цим цілком можна погодитися, враховуючи особливості сучасної податкової системи.

Прикладом зміни майнового становища платника податку та збільшення суми податкового обов'язку може бути виникнення юридичного факту, як-то купівля об'єкта житлової нерухомості більшої площі, оскільки базою оподаткування для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є житлова площа

⁶⁶ Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С.Д. Цыпкин. – М. : Гос. изд-во юрид. лит., 1955. – С. 45.

об'єкта нерухомості, а ставка податку встановлюються в розрахунок за 1 кв. метр такого об'єкта. Може відбутися юридичний факт, як-то отримання інвалідності, який за умови здійснення певних процесуальних дій приведе до переходу платника податку з однієї групи в іншу. До таких дій можна віднести обов'язок хворих, що досягли повноліття, чи потерпілих від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання з метою виявлення ступеня обмеження життєдіяльності, причини й часу настання інвалідності та відповідної її групи, згідно з нормами Положення «Про медико-соціальну експертизу» і Положення «Про порядок, умови та критерії встановлення інвалідності»⁶⁷, звертатися до медико-соціальної експертної комісії. Ця комісія проводить медико-соціальну експертизу осіб, які звертаються для встановлення інвалідності, за направленням лікувально-профілактичного закладу охорони здоров'я після проведення діагностичних, лікувальних і реабілітаційних заходів за наявності відомостей, що підтверджують стійке порушення функцій організму, обумовлених захворюваннями, наслідками травм чи вродженими вадами, які спричиняють обмеження життєдіяльності.

Керуючись Інструкцією «Про встановлення груп інвалідності», комісія залежно від ступеня обмеження життєдіяльності встановлює I, II, III групу інвалідності, а також причини її настання⁶⁸. Лише після проведення згаданих вище процесуальних дій платник податку одержує статус інваліда, що дозволяє йому перейти з однієї групи платників в іншу, додатково отримавши право на податкові пільги та зменшення податкового обов'язку.

Для припинення податкового обов'язку існує декілька підстав: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак плат-

⁶⁷ Питання медико-соціальної експертизи: Постанова КМ України від 03.12.2009 р. за № 1317 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 95 (18.12.2009). – Ст. 3265.

⁶⁸ Про затвердження Інструкції про встановлення груп інвалідності: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 05.09.2011 р. за № 561 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 91 (02.12.2011). – Ст. 3319.

ника податку, які визначені податковим законодавством; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб. Крім того, податковий обов'язок можна вважати припиненим у разі його належного виконання. До того ж необхідно пам'ятати, що податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й з чітко визначеними конкретними термінами (строками), протягом яких він має бути виконаний.

Виконання податкового обов'язку розглядають переважно саме як сплату податку. Натомість сплата податку повинна здійснюватися платником безпосередньо відповідно до вимог, передбачених законодавством щодо статусу самого платника: сплачує він особисто, чи податковий агент або ж податковий представник. Терміни сплати податків відрізняються залежно від виду податку та особливостей його справляння й обчислюються: роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися.

Податковий обов'язок можна поділити на першочерговий та похідний. Першочерговий податковий обов'язок, пов'язаний зі сплатою обов'язкових платежів, було досліджено вище. Розглянемо детальніше похідні обов'язки.

Згідно з податковим законодавством виконанням податкового обов'язку є сплата в повному обсязі платником відповідних сум податків і зборів у встановлений податковим законодавством строк. Але сплата податкових платежів тісно пов'язана з виконанням інших зобов'язань – ведення податкового обліку, складання податкової звітності, без виконання яких неможливо реалізувати першочерговий обов'язок. Ці обов'язки платника податку закріплені у ст. 16 ПК України, де вказано, що він зобов'язаний: вести в установленому порядку облік доходів і витрат; складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом законодавчо встановлених строків.

Проте податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами, протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового

обов'язку реалізується сплатою податку, збору (обов'язкового платежу). Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів.

Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів⁶⁹. У свою чергу, способи, що забезпечують сплату податкових платежів, передбачають забезпечення як безпосередньо суми самих платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів (сплата штрафу, пені), а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку. Чинним законодавством також передбачено повернення платнику відповідно суми грошового зобов'язання, що помилково та/або надміру сплачені, крім випадків наявності у такого платника податкового боргу.

На сьогодні ПК України передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава; податкова порука; пеня; адміністративний арешт активів платника податків. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо в широкому розумінні податковий обов'язок охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів, що забезпечується додатковими

⁶⁹ Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – С. 275.

гарантіями, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений законодавством термін. У свою чергу, способи забезпечення сплати податків і зборів передбачають як безпосередньо суми податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку. Саме тому бажано своєчасно виконувати податковий обов'язок.

§ 2. Податкова декларація та інша податкова звітність

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Податкова декларація — це документ, який подає платник податку до контролюючого органу в терміни і за формою, встановленими законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений законодавством звітний період подавати податковій декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є. Податковій декларації приймає контролюючий орган без попередньої перевірки зазначених у них показників. Якщо відповідно до правил податкового обліку, визначених законами, податкова звітність щодо окремого податку, збору (обов'язкового платежу) складається наростаючим підсумком, то податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому остання не надається. Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом

10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого законодавством для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПК України.

Форма податкової декларації повинна містити обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору.

Податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
- звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);
- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;
- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган ДПС і мають відмітку у паспорті);
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- найменування органу ДПС, до якого подається звітність;
- дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, визначених ПК України, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть юридичні і фізичні особи – платники податків, їх представники та податкові агенти.

Для уникнення непорозумінь у стосунках з платниками встановлено, що форми звітів повинні відповідати нормам та змісту відповідного податку (збору). Порядок їх складання затверджується центральним контролюючим органом.

Податкова звітність повинна відповідати вимогам інформативності, достовірності, належності, аналітичності та контрольної придатності.

ПК України встановлює порядок подання податкової звітності платниками до органів ДПС. У цьому контексті перш за все визначено відповідальних за подання звітності, спосіб та періодичність подання, місце та терміни подання. Платнику надається право обирати один з трьох способів подання податкової звітності:

- особисто або через уповноважену особу;
- поштою з повідомленням про вручення та з описом про вкладення;
- засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Орган ДПС зобов'язаний без попередньої перевірки (крім перевірки наявності обов'язкових реквізитів) та будь-яких інших умов прийняти податкову звітність платника. Податкова декларація, надана платником, також вважається прийнятою за наявності однієї з таких умов:

- відмітка (штамп) органу ДПС, яким отримано податкову декларацію, із зазначенням дати її отримання;
- квитанція про отримання податкової декларації (у разі її подання засобами електронного зв'язку);
- поштове повідомлення з відміткою про вручення органу ДПС у разі надсилання поштою податкової декларації;
- відсутність повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації у встановлений строк.

Надходження заяви платника, у якій викладаються порушення (на його думку) порядку приймання податкової звітності посадовими особами органу податкової служби, зумовлює проведення службового розслідування. За його результатами винна посадова особа притягується до відповідальності відповідно до чинного законодавства України, що є одним із важелів забезпечення дотри-

мання прав платників. Поряд з цим передбачено і важелі захисту інтересів держави. Зокрема встановлено, що, незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації, платник податків має погасити визначене у ній податкове зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України.

З метою одночасного захисту прав платників та дотримання фіскальних інтересів держави передбачено порядок внесення змін до податкової звітності. Основних шляхів реалізації цієї процедури є три: подання нової декларації з виправленими показниками; надання уточнюючого розрахунку до податкової декларації; уточнення показників у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого виявлені помилки.

Подання нової податкової декларації можливо у випадку, коли термін звітування за відповідний період ще не минув. Тоді як звіт платника податку сприймається остання з наданих декларацій, а санкції за допущені помилки у розрахунках показників раніше наданих звітів за цей же період, що призвели до заниження податкових зобов'язань, не застосовуються.

Кожен платник податків, будь-який громадянин, особа без громадянства чи іноземець має право звернутися до контролюючих органів податкової та митної служби України для отримання консультацій з питань практичного використання норм податкового права.

Податкова консультація — це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного використання норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

За вибором платника податкова консультація надається в письмовій або усній формі. Податкова консультація в усній або письмовій формі не має юридичної сили. Письмова податкова консультація може застосовуватися платником податків у вирішенні податкових спорів. Податкова консультація з конкретного питання повинна бути оформлена відповідно до встановленого порядку документообігу.

§ 3. Податковий борг та способи сплати грошових зобов'язань платника податків

Виконання податкового обов'язку може бути пов'язано і з виникненням податкового боргу як суми податку, що підлягає сплаті, але яку платник не може внести у відповідні фонди в необхідний момент часу. Виникає податковий борг.

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений ПК України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Законодавець не розмежовує механізм сплати грошових зобов'язань з погашенням податкового боргу (так, ст. 87 ПК України має назву «Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків», у ній зазначено: джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів).

Процедура погашення грошових зобов'язань або податкового боргу детально регламентована нормами ПК України, і при цьому законодавець виділив кілька варіантів подібної процедури, які визначені у ст. ст. 96–102.

Процедура погашення грошових зобов'язань або податкового боргу ґрунтується на кількох факторах, серед яких потрібно виділити такі: рівень правової культури, податкова дисципліна платника податків та потенційна можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних

заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права.

На думку В. Гурєєва, «усвідомлення суб'єктом факту існування забезпечувальних заходів додає впевненості у здійсненості його права, захищеності його інтересу. Водночас вже тільки наявність забезпечувальних заходів стимулює осіб, зобов'язаних виконувати свої обов'язки. Таким чином забезпечується суб'єктивне право, захищається інтерес уповноваженої особи»⁷⁰.

У податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на виконання конституційного обов'язку платників податків. Вони виступають як додаткові гарантії публічних майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в частині забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Разом з тим забезпечувальні заходи треба розглядати як додаткові (негативні) стимули для платників податків, адже сплата суми податкового боргу дозволяє їм нормалізувати власну фінансово-господарську діяльність.

Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів (при несплаті податків) держава в особі податкових органів використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права.

Забезпечення погашення грошових зобов'язань або податкового боргу має низку принципів особливостей:

– механізм забезпечення погашення грошових зобов'язань або податкового боргу спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів;

⁷⁰Гурєєв В.И. Налоговое право / В.И. Гурєєв. – М. : Экономика, 1995. – 253 с.

– у системі гарантій, що забезпечують погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, виняткове місце відведено уповноваженій стороні – державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного й безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною – платником податків;

– погашення грошових зобов'язань або податкового боргу забезпечується саме додатковими гарантіями податкових органів, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений термін;

– забезпечення погашення грошових зобов'язань або податкового боргу можливо за рахунок коштів і майна платника податків;

– способи, що забезпечують погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, передбачають як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвочасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Способи забезпечення погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у сукупності становлять лише частину системи забезпечувальних заходів, які використовуються в податковому праві та спрямовані на дотримання належного рівня податкової дисципліни. Поряд з ними погашення грошових зобов'язань або податкового боргу забезпечується також заходами відповідальності за податкові правопорушення, а також заходами адміністративної та кримінальної відповідальності. Але на відміну від відповідальності заходи забезпечення погашення грошових зобов'язань або податкового боргу не спрямовані на покарання платника податків.

З урахуванням норм податкового законодавства потрібно виділити такі **способи погашення грошових зобов'язань або податкового боргу** за допомогою:

- податкової застави;
- податкової поруки;
- пені;
- адміністративного арешту майна платника податків.

Податкова застава як примусовий засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. Використання податкової заста-

ви у податкових правовідносинах є наслідком певного запозичення способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань. Специфіка податкових правовідносин, зокрема відносин з погашення податкових зобов'язань і податкового боргу, дозволяє стверджувати про наявність спільних рис між ними та відносинами щодо виконання зобов'язань, урегульованих нормами цивільного права. Спільність способів забезпечення зобов'язань у цивільному праві та способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів полягає в єдності їх сутності та функціонального призначення. Стосовно способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань Є. Суханов зазначає, що вони «характеризуються майновим змістом та націленістю на спонукання боржника до виконання свого боргу»⁷¹. Характеризуючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, необхідно підкреслити владно-майновий зміст цих правовідносин, що зумовлює імперативне забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Податкова застава – один з найефективніших засобів забезпечення виконання обов'язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, а це, у свою чергу, негативно впливає на здійснення ним подальшої фінансово-господарської діяльності.

Відповідно до ст. 89 ПК України право податкової застави не потребує письмового оформлення і виникає у разі:

- несплати у строки, встановлені законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;
- несплати у строки, встановлені законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу.

З урахуванням положень цієї статті право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, що перебуває в

⁷¹ Гражданское право : учебник в 2 т. Том II. Полутон 1 / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во БЕК, 2000. – 704 с.

його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 89.5 ст. 89 ПК України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Пріоритет податкової застави щодо пріоритету інших обтяжень (включаючи інші застави) встановлюється відповідно до закону.

Право застосування податкової застави належить податковому керуючому.

Податковий керуючий – це посадова (службова) особа органу ДПС, яка має права і обов'язки, встановлені ПК України, і яку призначає керівник органу ДПС за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг.

Згідно з п. 91.3 ст. 91 ПК України податковий керуючий описує майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу, перевіряє стан збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених податковим законодавством, одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди органу ДПС (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою) вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб. У разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави, податковий керуючий має право отримувати від такого платника податків документи, що засвідчують право власності на зазначене майно.

Закон встановлює такі підстави звільнення майна платника податків з податкової застави з дня:

- отримання органом ДПС підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;

– отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження.

Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з вказаних вище подій. Порядок застосування податкової застави встановлюється центральним органом ДПС.

Специфічним засобом забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова порука. Проте у чинному ПК України на відміну від існування в попередньому законодавстві механізм використання податкової поруки як засобу погашення боргу не визначено. В податковому законодавстві Росії податкова порука використовується як засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. Податкова порука, як і податкова застава, має, так би мовити, цивільно-правову природу. Згідно із зарубіжним законодавством податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків, якщо банк-резидент поручається за нього.

У попередньому податковому законодавстві України порука як засіб забезпечення виконання податкового обов'язку відзначалася тим, що податкові органи, з якими укладався договір поруки, не виступали кредиторами платників податків. У разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель брав на себе відповідальність за таке погашення у такому самому обсязі, як і платник податків. Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, мав право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкової поруки набрав чинності після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходженням

(місцем податкової реєстрації) платника податків, що здійснювався на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поруки. Договір поруки не міг бути відкликаний поручителем до повного погашення податкового боргу. Поручитель не мав права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поруки третім особам. Банк-поручитель набував усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків або його податкового боргу, а також щодо оскарження дій податкового органу в порядку, який визначався не чинним на сьогодні ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁷².

Пеня як примусовий засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. Пеня належить до міжгалузевих правових категорій, що використовуються з метою регулювання відносин, обов'язковою ознакою яких є майновий характер. У зобов'язальних відносинах, врегульованих нормами цивільного права, пеня нараховується у зв'язку з порушенням боржником установленого терміну виконання зобов'язання. У податковому праві поява пені стала закономірним результатом розвитку податкової системи від натурального обкладення до грошового, що зумовило необхідність привнесення у сферу податкових відносин компенсаційних засад, які забезпечують «ціннісний зміст» грошового зобов'язання.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Отже, таке визначення підкреслює покараний характер цього засобу забезпечення виконання грошових зобов'язань та погашення податкового боргу.

Пеня нараховується після закінчення встановлених законодавством строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу.

⁷² Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. за № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

Нарахування пені розпочинається:

- при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного законодавством;
- при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні згідно із ПК України.

Пеня нараховується у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження); у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента.

За п. 129.2 ст. 129 ПК України у разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується.

Нарахування пені закінчується у таких випадках:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;
- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення НБУ);
- при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частини визначається з урахуванням пені, нарахованої на цю частину.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків. При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, у наступну чергу – у рахунок погашення штрафів, в останню чергу – в рахунок пені. Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно зі ст. 131 ПК України зараховуються відповідні податки.

Таким чином, у податковому праві пеня виконує стимулюючу та покарально-компенсаційну функції. Стимулююча функція реалізується шляхом покладання додаткових майнових обтяжень на платника податків у разі порушення ним терміну виконання податкового обов'язку. Покарально-компенсаційна функція пені обумовлена необхідністю відновлення порушених майнових інтересів держави та органів місцевого самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Особливість покарально-компенсаційної функції пені як податково-правової категорії полягає в тому, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів. Саме тому в податкових відносинах пеня має двоєдину правову природу: по-перше, вона є засобом забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів, а по-друге – санкцією за порушення терміну сплати податків і зборів.

Адміністративний арешт майна як примусовий засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. Процедура застосування адміністративного арешту майна платника податків (далі – арешт майна) як виключний спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку або погашення податкового боргу регулюється ст. 94 ПК України.

Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти дії щодо свого майна, яке підлягає арешту, крім дій з його охорони,

збереження і підтримки у належному функціональному та якісному стані.

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу ДПС;
- відсутні документи, що підтверджують державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;
- відсутня реєстрація особи як платника податків в органі ДПС, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до податкового законодавства, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу.

Арешт може бути накладено органом ДПС на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Законодавство визначає, що арешт майна може бути *повним або умовним*.

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу ДПС на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу ДПС, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Рішення про застосування арешту майна платника податків приймає керівник органу ДПС (його заступник) за наявності однієї із обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України, і воно надсилається:

- платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна;
- іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення органу ДПС до суду. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду. Посадова особа органу ДПС, яка виконує рішення про адміністративний арешт майна платника податків, визначає порядок його збереження та охорони.

Закон встановлює, що припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

- відсутністю протягом строку, зазначеного у п. 94.10 ст. 94 ПК України, рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- погашенням податкового боргу платника податків;
- усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;
- ліквідацією платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

– наданням відповідному органу ДПС третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

– скасуванням судом або органом ДПС рішення керівника органу ДПС (його заступника) про арешт;

– прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

– пред'явленням платником податків документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

– фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки відповідно до ст. 95 ПК України.

Орган ДПС здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі. Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надсилання такому платнику податкової вимоги.

Стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, що обслуговують такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам ДПС, у розмірі суми податкового боргу або його частини. Орган ДПС звертається до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Запитання для самоконтролю

1. Податковий обов'язок.
2. Підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку.

3. Порядок виконання податкового обов'язку.
4. Права контролюючих органів та органів стягнення.
5. Обов'язки контролюючих органів та органів стягнення.
6. Податкова декларація.
7. Способи визначення податкових та грошових зобов'язань платників податків.
8. Вимоги щодо підтвердження даних податкової звітності, встановлені чинним законодавством.
9. Строки давності в оподаткуванні.
10. Підстави проведення податкової консультації.
11. Умови посилення та відкликання податкового повідомлення-рішення і податкової вимоги.
12. Підстави для розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.
13. Обов'язковість заповнення податкової декларації.
14. Підстави продовження граничних строків для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань при письмовому зверненні платника податків.
15. Умови списання безнадійного боргу в оподаткуванні.

ГЛАВА 5. Податковий контроль

- 1. Поняття та методи податкового контролю.*
- 2. Види податкових перевірок.*
- 3. Порядок проведення перевірок та оформлення їх результатів.*

§ 1. Поняття та методи податкового контролю

ПК України присвячує статті гл. 5 розд. II безпосередньому регулюванню питань здійснення податкового контролю. Так, ст. 61 ПК України надає визначення податкового контролю та повноважень органів державної влади щодо його здійснення.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Наведене визначення свідчить про досить широке розуміння законодавцем поняття податкового контролю, оскільки відповідно до об'єкта контролю мова йде не тільки про сплату податків і зборів, а також про інші фінансові операції платників податків. Чинне законодавство містить всі ознаки податкового контролю як різновиду фінансового і визначення митного контролю як його складової. Так, в законодавстві визначено, що податковий контроль у частині здійснення заходів, що вживаються митними органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, є складовою частиною митного контролю.

Повноваження зі здійснення податкового контролю покладаються на контролюючі органи, до яких належать органи ДПС, стосовно податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі перевезення товарів через митний кордон України, контроль за якими покладається на митні органи. Органи СБУ, МВС України, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Податковий контроль, будучи різновидом фінансового, характеризується всіма принциповими рисами останнього й нарівні з іншими видами фінансового контролю забезпечує рух публічних грошових коштів, бере участь у розподілі сукупного суспільного продукту. Особливістю податкового контролю є більш вузький предмет регулювання – формування публічних грошових фондів, що й визначає його характер на відповідних стадіях руху сукупного суспільного продукту. Фактично податковий контроль представлений на стадії формування й розподілу (перерозподілу) грошових фондів, чим і обумовлюються характер та сфера контрольованих дій.

Податковий контроль є формою реалізації контрольної функції фінансів в оподаткуванні, що відображає раціональне співвідношення, тенденції формування публічних грошових фондів за рахунком надходжень від податків і зборів. Керуючись одним із постулатів теорії фінансів, можна охарактеризувати податковий контроль як форму реалізації контрольної функції фінансів, що є перевіркою дій зобов'язаних суб'єктів з виконання обов'язків, пов'язаних з оподаткуванням. Якщо основу контролюючої функції фінансів становить рух фінансових ресурсів у централізованій і децентралізованій формі, то реалізацією контролюючої функції стосовно оподаткування є контроль за надходженням коштів у публічні грошові фонди. Податковий контроль являє собою різновид спеціального державного контролю, здійснюваного як діяльність податкових

органів і їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних з ними матеріальних коштів.

Податковий контроль характеризується певними особливостями, що розкривають його зміст:

1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти:

а) здійснення його спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме у сфері оподаткування;

б) здійснення його щодо спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

2) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю. На перший погляд може здатися, що він зводиться тільки до контролю за коштами, однак це не так. Податковий контроль охоплює й відносини, не пов'язані безпосередньо з переміщенням грошових фондів. Наприклад, платник податків вчасно й у повному обсязі сплатив податки, але не надав вчасно податкову декларацію, тобто не реалізував один зі своїх імперативних обов'язків, і це неодмінно буде об'єктом податкового контролю. Податкова дисципліна означає чітке дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. Вимоги, умови податкової дисципліни поширюються на підприємства всіх форм власності, причому йому підпорядковуються не тільки підприємства, що погано працюють, але і ті, які мають стабільні результати господарської діяльності. У такий спосіб формується єдиний підхід, цілісність податкового контролю;

3) податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю. Насамперед йдеться про спрямованість об'єкта контролю, на що вже зверталася увага. Але важливо враховувати і цільовий характер руху грошових фондів в умовах публічного регулювання, коли грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко позначені цілі й нецільова їх витрата обмежена імперативними заборонами. Акцентуючи увагу на контролі за дотриманням подат-

кового законодавства зобов'язаними особами, зміст податкового контролю пов'язується в основному з аналізом руху грошових коштів від платників до бюджетів, із формуванням доходів держави і територіальних громад за рахунок надходжень від податків і зборів. Однак пов'язувати податковий контроль винятково з доходами не зовсім правильно. Дійсно, стосовно владних суб'єктів він націлений на контроль за формуванням їхніх доходів, тоді як для зобов'язаних осіб при його здійсненні важливо досліджувати категорію видатків;

4) податковий контроль пов'язаний не лише із грошовими, але і з матеріальними коштами. Звичайно, останні беруть участь у цьому процесі побічно, опосередковано:

а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина);

б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів погашаються грошові обов'язки;

5) податковий контроль виражає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер. В основі спеціального режиму реалізації фіскальної функції лежить надзвичайний стан держави і територіальних громад як власника коштів, що надходять у публічні грошові фонди за рахунок податків і зборів, і як організатора цих відносин;

б) податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів. Його реалізація пов'язана зі здійсненням повноважень, що мають активний характер, він не може виражатися в пасивній поведінці осіб. Причому, якщо безумовно активний характер його проявляється в діях контролюючих суб'єктів, то в поведінці контрольованих суб'єктів він може асоціюватись із їх пасивною поведінкою при реалізації права на податкову перевірку уповноважених органів.

Об'єктом податкового контролю є переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових

ресурсів. При цьому об'єкт фінансового контролю необхідно відрізнити від предмета. Предметом же фінансового контролю є фактично первинна документація (бухгалтерські звіти, кошториси, баланси і т. ін.), що свідчить про рух контрольованих грошових фондів, своєчасну й повну реалізацію податкового обов'язку. У широкому розумінні об'єкт податкового контролю не обмежується тільки коштами. Він передбачає й контроль за відповідністю матеріальних, трудових, природних та інших ресурсів, оскільки саме вони лежать в основі визначення податкових обов'язків суб'єктів. Завданням податкового контролю в кінцевому підсумку є забезпечення економічної безпеки держави при формуванні централізованих державних грошових фондів за рахунок надходжень від податків і зборів.

Залежно від процедурного регулювання податкового контролю можна визначити певну послідовність в його здійсненні:

1) підготовка проведення податкового контролю передбачає: визначення контрольованих і контролюючих суб'єктів; визначення об'єкта контролю (об'єктом може виступати різновид податкового обов'язку або виконання обов'язку за окремим видом податку і т. ін.); визначення строків проведення податкового контролю; визначення цілей і завдань контролюючих заходів;

2) реалізація контролюючих дій;

3) оформлення матеріалів податкового контролю (проміжний – необхідність реагування в ході проведення податкової перевірки, коректування поведінки зобов'язаних осіб до завершення податкового контролю; підсумковий – оформлення результатів податкового контролю, складання довідок або актів після закінчення контролюючих дій);

4) реагування передбачає розмежування функцій контролюючого й контрольованого суб'єкта. У першому випадку щодо поведінки контролюючого суб'єкта мова може йти про трансформацію контролюючих відносин у відносини, що припускають настання відповідальності за порушення податкового законодавства (не виключається застосування додаткових заходів, передача матеріалів податкової перевірки органам, до компетенції яких безпосередньо не належать ці повноваження). У той же час поведінка контролю-

ваного суб'єкта може передбачати як дії з виправлення недоліків, виявлених у ході перевірки, так і застосування до нього заходів відповідальності.

Способи (методи) здійснення податкового контролю врегульовано ст. 62 ПК України. Податковий контроль здійснюється шляхом:

- *ведення обліку платників податків;*
- *інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС;*
- *перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також: перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.*

Конструкція обліку в податкових відносинах є складною системною категорією. Під час аналізу сукупності облікових обов'язків у системі податкового обов'язку в цілому необхідно враховувати їх деяке роздвоєння і формування обов'язків з обліку платників податків та обов'язків щодо обліку об'єкта оподаткування. Характеризуючи порядок проведення податкового обліку, дуже часто звертають увагу на те, що він є встановленою податковим законодавством послідовністю дій податкових органів щодо здійснення реєстрації, пере-реєстрації або зняття з реєстрації осіб, які підлягають податковому обліку, а також діяльністю податкових органів із ведення Єдиного державного реєстру платників податків. Тобто податковий облік зводиться винятково до дій податкових органів. Однак у цьому випадку необхідно враховувати і дії самих зобов'язаних осіб – платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку.

Особливості податкового обліку визначаються стадіями його здійснення:

а) постановка на облік платника податків. Фактично в цьому випадку здійснюється легалізація суб'єкта, наділеного податковими правами і обов'язками, який має їх реалізовувати;

б) уточнення, корегування відомостей про платника податків. Йдеться про певну факультативність дій платника на цьому етапі. Допускається ситуація, що ніякі відомості про платника податків не

змінювалися в принципі. Однак насправді подібна ситуація тільки перебачається, а реально зміни даних про платника податків і зборів доволі мобільні. Саме тому йдеться про досить важливу стадію обліку платників податків. Подібні дії пов'язані з необхідністю зміни територіальності податкового обліку й реалізуються щодо зняття платника з обліку в одному територіальному податковому органі й постановці в іншому;

в) зняття з податкового обліку, що пов'язане або зі зміною місця обліку платника податків, або із припиненням його діяльності й оподаткування.

Податковий облік фізичних осіб – платників податків припускає реалізацію двох типів податкових режимів. Загальний тип податкового обліку передбачає здійснення облікових дій стосовно платників податків, які не відрізняються жодними особливостями, специфічними рисами статусу. Спеціальний тип податкового обліку реалізується щодо платників податків, які характеризуються спеціальним статусом (наприклад, суб'єкт підприємницької діяльності). Податковий облік фізичних осіб – платників податків, як правило, здійснюється за їх місцем проживання. У деяких випадках можна говорити про реалізацію облікових дій за місцем перебування належних фізичним особам на праві власності нерухомого майна й транспортних засобів, що підлягають оподаткуванню. При цьому необхідно мати на увазі, що фактично йдеться про облік об'єкта оподаткування, тоді як облікові дії щодо самого платника податків мають опосередкований характер. Може скластися враження про існування самостійної форми обліку платників податків за місцем здійснення їх діяльності. Однак у цьому випадку йдеться про своєрідне переплетення попередніх різновидів податкового обліку, коли деталізується облік платника за місцем проживання, або облік об'єкта оподаткування за місцем його реалізації. Прийнятий ЗУ «Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів»⁷³ втратив чинність згідно з перехід-

⁷³ Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р. за № 320/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2 (10.01.95). – Ст. 10.

ними положеннями ПК України. Кожній особі в державному реєстрі привласнюється окремий ідентифікаційний номер, без якого з 1 січня 1998 р. неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Установи банків з цієї дати здійснюють операції за розрахунковими рахунками фізичних осіб (крім анонімних валютних рахунків і рахунків фізичних осіб – нерезидентів) тільки за наявності в них ідентифікаційних номерів державного реєстру фізичних осіб – платників податків. За такими правилами живе майже увесь світ.

Постанова КМ України «Про заходи щодо запровадження ідентифікаційних номерів фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів»⁷⁴ встановила обов’язок міністерств та інших центральних органів виконавчої влади до 1 січня 1998 р. внести реквізит «ідентифікаційний номер» в усі форми первинних і звітних документів, які містять інформацію про об’єкти оподаткування фізичних осіб або сплату податків і зборів (обов’язкових платежів). КМ України зобов’язав Державну митну службу внести у вантажні митні декларації, що заповнюються громадянами – підприємцями, які здійснюють діяльність без створення юридичної особи, ідентифікаційні номери. Постановою було встановлено обов’язок органам, що здійснюють державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, провести до 1 лютого 1998 р. обов’язкову заміну ідентифікаційних кодів державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України у свідоцтвах про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, зареєстрованих до 25 січня 1996 р., і тих, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, на ідентифікаційні номери державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів. Свідоцтво про державну реєстрацію є підставою для відкриття розрахункового, валютного й інших рахунків в установах банків і виготовлення печатки і штампів. На

⁷⁴ Про заходи щодо запровадження ідентифікаційних номерів фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів: Постанова КМ України від 06.11.1997 р. за № 1232 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 46 (02.12.97). – С. 49.

печатках і штампах повинен вказуватися ідентифікаційний код суб'єкта підприємницької діяльності. Податковий номер містить відомості про платника податків: дата народження, порядковий номер при реєстрації цього громадянина й стать. Остання, десята, цифра ідентифікаційного коду визначається за досить складним правилом і призначена для захисту від випадкових помилок. Статева належність «закодованого» громадянина визначається з податкового номера дуже просто. Якщо дев'ята цифра коду парна, то платник податку – жінка, якщо непарна – чоловік. Перші п'ять цифр ідентифікаційного номера містять відомості про дату народження. Це трохи незвично для людей, далеких від програмування, оскільки дорівнює кількості днів, що пройшли з 1 січня 1900 р. до дня народження платника податків. Це правило не може бути порушено, навіть якщо віруючий громадянин виявив у своєму номері три шістки і зажадав заміни. Цифри податкового коду можуть бути замінені тільки в тій його частині, що не стосується дати народження. Потрібно вирішити питання про механізм фіксації в паспорті відмови громадянина від одержання ідентифікаційного номера платника податків за релігійними переконаннями або з інших мотивів, бо фізичні особи можуть відкривати поточні або депозитні рахунки лише за наявності ідентифікаційного номера.

Із невеликим запізненням подібний механізм був уведений і для юридичних осіб. Положення, затверджене постановою КМ України «Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України»⁷⁵, як єдиний державний реєстр підприємств і організацій в Україні закріплює єдину автоматизовану систему обліку, накопичення й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи (філії, відділення, представництва). Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, надання інформації. До реєстру включаються

⁷⁵ Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України: Постанова КМ України від 22.01.1996 р. за № 118 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 6. – Ст. 193.

дані про юридичних осіб, які перебувають і здійснюють свою діяльність на території України або за її межами, але створених за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні класифікаційні, довідкові реєстраційні й економічні дані.

Відповідно до чинного ПК України облік платників податків в органах ДПС ведеться за податковими номерами. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом ДПС.

ПК України містить визначення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС.

***Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДПС** – комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами ДПС покладених на них функцій та завдань.*

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС є самостійним методом податкового контролю. Цей метод має загальні, притаманні всім методам податкового контролю, ознаки:

- використовується у процесі здійснення державної діяльності щодо контролю за дотриманням вимог податкового законодавства;
- здійснюється шляхом реалізації контролюючим суб'єктом контрольно-податкових повноважень;
- становить зовні виражений владний контрольний вплив суб'єкта податкового контролю на підконтрольний об'єкт з метою забезпечення його функціонування відповідно до запрограмованої законодавцем моделі діяльності;
- здійснюється у правовій формі;
- забезпечує вплив на підконтрольні об'єкти.

Одночасно цьому методу притаманні свої особливості.

1. Змістовна складова методу інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС проявляється у роботі суб'єкта податкового контролю зі специфічним видом інформації – податкової. **Податкова інформація** – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на органи

ДПС завдань і функцій. Податкова інформація має ознаки, характерні для будь-якої інформації: є формою зв'язку між джерелом, яке передає повідомлення, та одержувачем (отримувачем); має спрямованість на зменшення невизначеності знань про певне явище, подію в їх користувача у відповідній сфері. Водночас податкова інформація має тільки їй притаманну сферу створення та використання – сферу оподаткування.

2. Специфіка суб'єктного складу учасників правовідносин, що виникають у зв'язку з реалізацією такого методу податкового контролю. У переважній більшості випадків інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС неможливе без участі обов'язкових (допоміжних) суб'єктів контрольно-податкових правовідносин осіб. Останні не мають юридичного інтересу щодо участі в контрольно-податкових правовідносинах, але сприяють їх виникненню й розвитку з огляду на виконання покладених на них державою обов'язків зі здійснення певних функцій та у зв'язку з цим володіють спеціальною інформацією чи знаннями. На відміну від обов'язкових учасників контрольно-податкових правовідносин (контролюючого та підконтрольного суб'єктів) зазначені особи не здатні прямо впливати на виникнення й розвиток цих відносин. До таких суб'єктів у першу чергу варто віднести банківські та інші фінансові установи. Інформація, що надходить від банківських та інших фінансових установ, дозволяє контролюючим суб'єктам оперативно реагувати на сумнівні банківські операції платників податків, правопорушення у сфері податкового законодавства, відстежувати зміни у фінансовій діяльності платників податків, стан проведених ними розрахунків із відповідними бюджетами. До необов'язкових учасників контрольно-податкових правовідносин потрібно віднести й інших суб'єктів, які сприяють реалізації цих відносин, а саме органи, уповноважені проводити державну реєстрацію та видавати спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) на проведення деяких видів підприємницької діяльності, органи державної статистики, митні органи тощо. Так, зміст інформації, яку мають у своєму розпорядженні такі суб'єкти, багато в чому визначає зміст і результати реалізації контрольно-податкових правовідносин.

Зокрема, інформацію, що використовується в процесі здійснення зазначених правовідносин, контролюючи суб'єкти одержують з інших (крім звітів і первинних документів контрольованих суб'єктів) джерел. Названі суб'єкти виступають учасниками відповідних контрольно-податкових правовідносин, оскільки вони уповноважені законом здійснювати певні функції у конкретних сферах суспільної діяльності, у зв'язку з цим мають у своєму розпорядженні відповідні відомості, за допомогою яких можна визначити базу оподаткування. У цілому, від дій зазначених суб'єктів, якості й повноти інформації, наданої ними при реалізації відповідних контрольно-податкових правовідносин, залежить належне виконання повноважень, покладених на контролюючих суб'єктів.

3. Метод інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС має наскрізний характер та використовується податковими органами як для попередження порушень законодавства, чинного у сфері оподаткування, так і для їх виявлення та усунення. Використання цього методу податкового контролю сприяє вирішенню його превентивного завдання, дозволяє мати уявлення про дійсний стан виконання зобов'язаними особами податкового обов'язку в широкому його розумінні та є вирішальним для приведення діяльності підконтрольних суб'єктів у відповідність до законодавчо встановленої моделі.

Збір, опрацювання та використання податкової інформації здійснюються органами ДПС протягом всього процесу податкового контролю. Етапи руху інформації тісно пов'язані один з одним та можуть бути розмежовані тільки умовно. Проте на кожному етапі інформаційно-аналітичного забезпечення переважає певна сторона цього єдиного за своєю суттю інформаційного процесу. Так, на стадії збору податкової інформації відбувається головним чином виявлення відомостей та даних, їх передача, накопичення матеріалу, необхідного для встановлення істинного знання про стан виконання платником податків вимог чинного законодавства. Проте збір податкової інформації не може розглядатися як самоціль. Оскільки існує потреба у використанні такої інформації, необхідно вивчити, дослідити її зміст. Пізнання податковим органом змісту зібраної

інформації, перевірка достовірності існування фактичних даних, що його становлять, встановлення узгодженості з іншими відомостями, визначення шляхів використання інформації – все це характеризує етап опрацювання податкової інформації. Використання податкової інформації – це задоволення податковим органом потреб в отриманні достовірного знання про стан законності у сфері оподаткування.

§ 2. Види податкових перевірок

Основним способом податкового контролю є податкова перевірка. Об'єктивна передумова її реалізації пов'язана з повноваженнями органів, наділених правом на проведення контролюючих дій. У широкому розумінні подібними правами наділені всі органи, що контролюють надходження податків і зборів у бюджети. Однак спеціально для цієї мети створені органи ДПС України. Серед основних прав ДПС виділені права на здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів. **Податкова перевірка** являє собою діяльність податкових органів (або у деяких випадках аудиторських, громадських організацій) з аналізу й дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків та зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Перевірка – це контрольна дія на певній ділянці діяльності контролюваного суб'єкта, здійснювана на місці з використанням облікових, звітних документів для виявлення порушень фінансової дисципліни у сфері оподаткування й усунення їх наслідків. Податкова перевірка розглядається як сукупність спеціальних прийомів податкового контролю, які застосовуються податковими органами з метою встановлення вірогідності й законності, відображення об'єктів оподаткування й порядку сплати податків і зборів у документах, звітах, бухгалтерських балансах та інших носіях інформації.

При цьому треба мати на увазі, що податкова перевірка поширюється на контроль не тільки за відображенням об'єкта оподаткування й порядком сплати податків і зборів, але й іншими діями зобов'язаних осіб, не пов'язаними з безпосередньою сплатою податків (наприклад, веденням податкового обліку, здійсненням податкової звітності).

Проведення податкових перевірок припускає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Податкова перевірка передбачає певну підготовку до безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підбиття її підсумків. Безпосереднім об'єктом дослідження й контролю в ході податкової перевірки є грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, товарно-касові книги, показники електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, які використовуються для розрахунків за наявні кошти зі споживачами. Об'єктом податкового контролю можуть бути й інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (наприклад, патенти, свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи на її здійснення і т.ін.). Характеризуючи досить складну й системну категорію об'єкта податкової перевірки, логічно розмежувати об'єкт як вираження найбільш фундаментальних, родових ознак, цілей проведення податкової перевірки та об'єкт як видовий прояв призначення податкової перевірки. **Об'єкт податкової перевірки** як родова конструкція передбачає поведження контролюваного суб'єкта стосовно виконання податкового обов'язку в цілому, його дії з реалізації податкового обліку (як виконання обов'язків щодо ведення реєстрів платників податків і зборів, так і обліку об'єктів оподаткування), сплати податків, зборів і ведення податкової звітності. Як видовий прояв об'єкт податкової перевірки практично орієнтований на документальні, речовинні й інші носії інформації про дії платників податків щодо реалізації податкового обов'язку (звіти, декларації, кошториси, платіжні документи).

Суб'єкти податкових перевірок охоплюють коло осіб, наділених як повноваженнями, так і правами й обов'язками у зв'язку із проведенням податкового контролю. Система суб'єктів відносин, що регулюють здійснення податкових перевірок, передбачає виділення декількох груп. Насамперед, мова йде про контролюючих суб'єктів, осіб, наділених повноваженнями на здійснення контролюючих дій. Вони фактично організують і здійснюють проведення податкової перевірки. Дії, пов'язані із проведенням податкових перевірок, орієнтовані на оцінку поведінки підконтрольних суб'єктів. Підконтрольними суб'єктами є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, спільні підприємства (як ті, що здійснюють підприємницьку діяльність, так і ті, що не здійснюють її), фізичні особи (громадяни України, іноземці й особи без громадянства). Цю групу суб'єктів становлять не тільки платники податків і зборів, але і податкові агенти, збирачі податків тощо, тобто особи, що представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах. І, нарешті, до суб'єктів податкового контролю можна віднести осіб, наявність яких у відносинах податкового контролю характеризується деякою факультативністю. Якщо проведення податкової перевірки фактично неможливо уявити без підконтрольного й контролюючого суб'єкта, то наявність експертів, свідків, фахівців не є безумовною вимогою проведення контролюючих дій. Зазвичай, у деяких випадках без них неможливо об'єктивно оцінити дії підконтрольної та контролюючої особи.

Відповідно до ст. 75 ПК України органи ДПС мають право проводити такі **види податкових перевірок**:

- **камеральні;**
- **документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні);**
- **фактичні.**

Камеральна – перевірка, яка проводиться у приміщенні органу ДПС виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Документальна – перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та

іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС, а також отриманих в установленому законодавством порядку.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу ДПС і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених законодавством. Документальною виїзною вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невиїзною вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу ДПС.

Фактична – перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника.

§ 3. Порядок проведення перевірок та оформлення їх результатів

Процедура проведення всіх видів перевірок ретельно регламентується. Камеральна перевірка проводиться посадовими особами органу ДПС без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Їй підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Про проведення документальної планової перевірки керівником органу ДПС приймається рішення, яке оформлюється наказом. Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу ДПС протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

- платником податків подано органу ДПС уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом ДПС;

- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит органу ДПС протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків подано в установленому порядку органу ДПС заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі

(запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження; розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

- платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розд. V ПК України, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн;

- щодо платника податку подано скаргу про ненадання ним податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження на письмовий запит органу ДПС протягом десяти робочих днів з дня його отримання;

- отримано постанову суду (ухвалу суду) про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні;

- органом ДПС вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу ДПС нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС. Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається органом ДПС вищого рівня лише у тому разі, коли

стосовно посадових осіб органу ДПС нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

– у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок не укладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для її проведення.

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків, що визначені ПК України, не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться у межах порушеної кримінальної справи.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник органу ДПС приймає рішення, яке оформлюється наказом. Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про її проведення.

Документальна позапланова невізйна перевірка проводиться посадовими особами органу ДПС виключно на підставі рішення керівника органу ДПС, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невізвної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Присутність платників податків під час проведення документальних невізвних перевірок не обов'язкова.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом,

копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи ДПС, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

- отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи ДПС, виробництва та обігу підакцизних товарів;

- письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

- неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

- отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у

сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

– виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами);

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу ДПС та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). При встановленні під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які її проводили, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Запитання для самоконтролю

1. Ознаки податкового контролю як різновиду фінансового.
2. Об'єкт податкового контролю.
3. Контролюючі та підконтрольні суб'єкти в оподаткуванні.
4. Методи податкового контролю.
5. Облік платників як метод податкового контролю.

6. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю.
7. Ознаки та види податкових перевірок.
8. Відмінності камеральної перевірки від фактичної.
9. Підстави, визначені у законодавстві, для проведення позапланової документальної перевірки.
10. Види документальних податкових перевірок.
11. Етапи проведення податкової перевірки.

ГЛАВА 6. Юридична відповідальність за податкові правопорушення

- 1. Поняття податкового правопорушення.*
- 2. Види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування.*
- 3. Фінансово-правова відповідальність за податкові правопорушення.*

§ 1. Поняття податкового правопорушення

Як відомо, юридична відповідальність – це вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає у застосуванні до правопорушників передбачених законодавством санкцій, що забезпечуються у примусовому порядку державою. Юридичну відповідальність також визначають як вид та міру примусового зізнання суб'єктом правопорушення передбачених законом негативних наслідків правопорушення особистого, майнового або іншого характеру.

Поняття податкового правопорушення, види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також процедура притягнення до фінансово-правової відповідальності встановлюються гл. 11 розд. II ПК України.

Єдиною підставою застосування заходів юридичної відповідальності є вчинення особою податкового правопорушення, ознаки складу якого визначені чинним податковим законодавством.

Поняття податкового правопорушення наведено у ст. 109 ПК України.

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Законодавець визначає, що вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством України.

Порушення приписів правових норм у суспільстві має не одиничний характер і заподіює суспільству досить істотної шкоди. У цих умовах держава, видаючи норми права, визначає юридичну відповідальність суб'єктів незалежно від їх волі й бажання, що має державно-примусовий характер. Особливістю подібних заходів у сфері оподаткування є захист власником своїх коштів. Підстави юридичної відповідальності в ряді випадків розмежовують на нормативні й фактичні. Як нормативні засади відповідальності при цьому виділяється сукупність відповідних правових норм, на підставі яких встановлюється відповідальність у цій сфері відносин. Фактичними підставами відповідальності є самі правопорушення, що обумовлюють застосування санкцій. До такої диференціації необхідно ставитися як до теоретичної абстракції, тому що таке розмежування можливо лише на рівні теоретичної моделі, оскільки фактичні підстави можуть бути реалізовані при наявності нормативних. Діяння особи розглядається як правопорушення тільки в тому випадку, якщо така конструкція має відповідну правову форму, тільки за умови, якщо така дія або бездіяльність визнається правопорушенням відповідною правовою нормою.

Підставою відповідальності є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог,

установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи. Не зупиняючись докладно на аналізі правопорушення, виділимо загальні **ознаки, характерні для всіх видів правопорушень**, у тому числі й для податкових:

- суспільна небезпека діяння;
- протиправність дій або бездіяльності;
- винна поведінка як результат вільного волевиявлення правопорушника;
- караність.

Правопорушення є саме діянням людей, що включає два варіанти поведінки: активна дія суб'єкта або юридично значуща бездіяльність. Причому подібна поведінка може бути віднесена до правопорушення тільки за умови його суспільної небезпеки, тобто за умови включення наявності шкоди. Заподіюючи шкоду суспільству, правопорушник створює певну юридичну небезпеку або зловживає правом. Протиправність у цьому випадку саме і є юридичним виявленням суспільної небезпеки діяння, його шкоди для суспільства.

Під **складом податкового правопорушення** розуміють встановлену правом сукупність ознак, при наявності яких діяння особи визнається правопорушенням (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона).

Об'єктом правопорушення є суспільні відносини, що регулюються й охороняються правом. У сфері податкового регулювання це відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати, справляння податків, податкової звітності й податкового контролю. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його вираження зовні. Зміст об'єктивної сторони становить протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, що настали. Об'єктивна сторона податкового

правопорушення виявляється протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яке встановлена юридична відповідальність. Цей елемент складу податкового правопорушення характеризує зовнішні прояви правопорушення в об'єктивній дійсності (момент вчинення (закінчення) правопорушення, спосіб, повторність і т. ін.). Об'єктивна сторона податкового правопорушення виражає систему ознак, що характеризують його зовні. Протиправність дії означає пряму заборону на її здійснення відповідною нормою податкового законодавства або здійснення такої дії у формі, що суперечить припису правової норми. У цьому випадку протиправність може проявлятися щодо будь-якого видового податкового обов'язку (відсутність податкового обліку; сплата податку із затримкою або в меншому розмірі; ненадання податкової звітності й т. ін.). Бездіяльність є протиправною в тому випадку, якщо обов'язок активних дій прямо передбачений податковим законодавством, а особа, незважаючи на це, відмовляється їх здійснювати.

Суб'єктом правопорушення за ст. 110 ПК України визнається деліктоздатна, осудна особа, яка досягла певного віку та на яку відповідно до діючого законодавства може бути покладена юридична відповідальність. Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризує внутрішню сторону правопорушення (на відміну від об'єктивної сторони, яка деталізує зовнішній прояв правопорушення), відображає індивідуальну волю особи, спрямовану на досягнення певних цілей, конкретизує психічні процеси, що відбуваються в її свідомості. Суб'єктивна сторона правопорушення характеризується наявністю вини (психічним ставленням особи до вчиненого). Ступінь її разом з мотивом, метою правопорушення залежить від характеру оцінки правопорушником своїх діянь, передбачення суспільно небезпечних наслідків цього. Вина як психічне ставлення суб'єкта до протиправного діяння і його наслідків обумовлює різне поєд-

нання інтелектуальних і вольових засад вини, реалізацію її за допомогою свідомості й волі. Виходячи із цього, законодавчо визначаються дві форми вини: намір і необережність.

Податкове правопорушення визнається здійсненим умисно, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускала настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності).

Податкове правопорушення визнається вчиненим з необережності, якщо особа, яка його вчинила, не усвідомлювала протиправного характеру своїх дій (бездіяльності), або шкідливого характеру наслідків, що виникли через ці дії (бездіяльність), хоча повинна була й могла це усвідомлювати.

Визначення форми вини може ускладнюватися стосовно юридичних осіб. У цьому випадку податкове правопорушення організацій може розглядатися як наслідок неправомірної поведінки декількох осіб. Вина останніх також може реалізовуватися в різних формах і передбачати поєднання різних форм відповідальності. Характеризуючи у зв'язку із цим податкове правопорушення, важливо врахувати певний комплексний, стиковий характер норм. Не всі дії посадових осіб при податковому обліку, інших формах організації оподаткування можуть утворити склад податкового правопорушення. До податкових належать тільки ті правопорушення, які стосуються податкової системи, безпосередньо оподаткування. Наприклад, подання посадовими особами документів, що незаконно змінюють податковий обов'язок, розглядається як посадове, а не податкове правопорушення.

Законодавчо *класифікувати конкретні склади* податкових правопорушень доцільно за двома напрямками:

а) матеріальні склади, пов'язані в основному із прихованням або заниженням доходу, прибутку;

б) формальні склади, що полягають у неподанні або несвоєчасному поданні в податковий орган необхідних документів. Такий розподіл дозволить сформулювати загальні підходи при диференціації санкцій, закласти стійкі критерії. Так, щодо матеріальних складів, може йтися про розмір прихованого або заниженого прибутку,

доходу, залежно від чого й варіювалися б санкції й навіть вид відповідальності. Щодо документальних складів, подібним критерієм може бути строк затримки документів, їх характер.

Види податкових правопорушень. Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями залежно від:

- галузей і характеру санкцій (кримінальна; адміністративна; фінансова);
- ступеня суспільної небезпеки (податкові злочини; податкові провини).

Розподіл податкових правопорушень залежно від ступеня суспільної небезпеки на злочини й провини фактично переплітається з попереднім критерієм, що передбачає галузеву класифікацію, відповідно до якого злочини кваліфікуються кримінально-правовими нормами, тоді як провини – адміністративними й фінансово-правовими нормами;

- об'єкта (пов'язані з приховуванням об'єкта оподаткування; заниження об'єкта оподаткування; відсутність обліку об'єкта оподаткування або ведення його обліку з порушенням установленого порядку; несвоєчасна сплата податку чи збору; ненадання документів та іншої інформації й т. ін.).

Можлива й більш вузька класифікація податкових правопорушень. Як такі підстави може бути виділений поділ податкових правопорушень:

1) за суб'єктним складом (податкові правопорушення, вчинені винятково фізичними особами; податкові правопорушення, вчинені тільки організаціями; податкові правопорушення, що передбачають змішаного суб'єкта відповідальності й здійснюються як фізичними особами, так і організаціями);

2) за особливостями статусу суб'єкта правопорушення (податкові правопорушення, вчинені платниками податків і зборів; податкові правопорушення, вчинені податковими агентами; податкові правопорушення, вчинені банками; податкові правопорушення, вчинені іншими зобов'язаними особами);

3) за особливостями об'єктивної сторони податкового право-

порушення (податкові правопорушення, вчинені діями суб'єктів правопорушень; податкові правопорушення, вчинені в результаті бездіяльності; податкові правопорушення, вчинені як результат сукупності дії і бездіяльності й т. ін.).

Таким чином, наявність податкового правопорушення є підставою для притягнення до юридичної відповідальності.

§ 2. Види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування

Система юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства охоплює фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Кожен із видів відповідальності регулюється окремою системою законодавства (кримінальна – КК України, адміністративна – КУпАП і т.ін.).

Кримінальна відповідальність за податкові злочини реалізується на підставі положень КК України⁷⁶, який встановлює лише кілька юридичних складів злочинів у цій сфері. Ці склади передбачені ст. ст. 204, 216, якими захищається належний порядок здійснення операцій з підакцизними товарами, та ст. 212 КК України, якою передбачено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та деякі інші склади.

КК України передбачає також притягнення до відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у вигляді штрафів.

Порівняно з попередньою редакцією цих статей законодавець вніс зміни, які значно пом'якшили покарання за ці злочини⁷⁷.

⁷⁶ Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. за № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26 (29.06.2001). – Ст. 131.

⁷⁷ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. за № 4025-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 25 (22.06.2012). – Ст.263.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення відповідно до КУпАП передбачена за окремі види порушень податкового законодавства. Основні із них містяться у гл. 12 КУпАП «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфери послуг, в галузі фінансів та підприємницької діяльності».

Адміністративна відповідальність встановлюється за невиконання законних вимог посадових осіб органів ДПС, за порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи, за порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат, за порушення законодавства з фінансових питань тощо.

Так, неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій переключених даних, відсутність обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Штрафи, які накладаються при притягненні до адміністративної відповідальності, потрібно відрізнити від штрафів, що застосовуються в рамках фінансової відповідальності. Останні є видом санкцій, передбачених стосовно осіб, відповідальних за виконання норм податкового права, та накладаються як на фізичних, так і на юридичних осіб – платників податків.

§ 3. Фінансово-правова відповідальність за податкові правопорушення

Введення законодавцем фінансово-правової відповідальності за порушення норм податкового права, яку за видовими ознаками не можна віднести до існуючих видів юридичної відповідальності, є підґрунтям для визнання самостійності цього виду відповідальності. До видових ознак фінансово-правової відповідальності, що виділяють її як окремий вид у системі юридичної відповідальності, належать: публічно-майновий характер, склад юрисдикційних орга-

нів, суб'єктний склад порушників податкового законодавства, підстава її застосування, юрисдикційна процедура, фінансово-правові санкції⁷⁸.

Публічно-майновий характер: публічний характер знаходить вираження в тому, що податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності завдає шкоди публічним фінансовим інтересам, охорона яких є метою і функцією держави. Майновий характер полягає в державно-правовому впливі на економічні інтереси порушників податкового законодавства.

Суб'єктний склад порушників податкового законодавства: до фінансово-правової відповідальності притягаються фізичні особи, юридичні особи, їх філії та інші відокремлені підрозділи, які є безпосередніми учасниками податкових відносин.

Підставою застосування фінансово-правової відповідальності є: норми податкового права (нормативна), діяння, яке містить склад податкового правопорушення (фактична), рішення податкового органу про застосування фінансових санкцій (процесуальна).

Провадження по справі про податкові правопорушення здійснюється в позасудовому порядку, має власний строк давності, підстави зупинення, поновлення, продовження строків.

Специфіка заходів фінансово-правової відповідальності полягає в **кумулятивності**, тобто поєднанні компенсаційної та каральної цілей.

Матеріально- та процесуально-правова специфіка ознак фінансово-правової відповідальності, що виявляється через співставлення її з іншими видами юридичної відповідальності, зумовлює самостійне місце цього інституту в системі юридичної відповідальності. Причому специфіка таких ознак не є результатом довільного розсуду законодавця. Вона має під собою *об'єктивну основу*, що обумовлюється правовою природою фінансово-правової відповідальності.

⁷⁸ Див. докладніше: Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

Фінансово-правова відповідальність за ст. 111 ПК України застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Сутність фінансово-правової відповідальності полягає у компенсаційно-каральному впливі на суб'єктів податкових правовідносин. Дієвість такого впливу полягає в мотивації зазначених суб'єктів до правомірної поведінки через усунення можливості отримання економічного зиску від невиконання покладених на них податкових обов'язків. Ця ідея опосередковується в санкціях податкових норм (фінансових санкціях), які містять вказівку на негативні наслідки протиправної поведінки. Сутність таких санкцій зумовлюється характером правовідносин, нормальне функціонування яких вона покликана забезпечити. Саме специфічний владно-майновий характер фінансових правовідносин (в яких відносини влади невіддільні від майнових), зумовлює майновий (компенсаційно-каральний) характер фінансових санкцій, які застосовуються до порушників податкових норм.

Єдиною підставою застосування заходів фінансово-правової відповідальності є вчинення особою фінансового правопорушення, ознаки складу якого визначені чинним фінансовим законодавством.

Під фінансовим правопорушенням розуміють суспільно шкідливе, винне діяння (дію чи бездіяльність), що порушує норми фінансового законодавства, за вчинення якого передбачено фінансово-правову відповідальність.

Склад фінансового правопорушення являє собою певну сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, закріплених у законодавстві, які визначають конкретне суспільно шкідливе діяння як правопорушення. Характеристика суб'єктного складу фінансового правопорушення деталізується класифікацією видів суб'єктів за функціональним призначенням.

Наприклад, у податковій сфері виділяються: платники податків – фізичні особи та організації; податкові агенти; збирачі податків і зборів; особи, на яких законодавством покладається обов'язок зі сплати податків і зборів замість платників; особи, на

яких законодавством покладено обов'язок сприяння податковим органам у здійсненні податкового контролю.

Нормативною основою притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є ПК України. Ним, зокрема, передбачено накладання таких фінансових санкцій за податкові правопорушення, як штрафна (фінансова) санкція (штраф) та пеня. Законодавець нечітко визначає поняття штрафної фінансової санкції, яке ототожнюється з штрафною санкцією, але з наступних статей кодексу можна зрозуміти, що до них належать штрафи і пеня. Суми штрафів зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори. Застосування штрафів не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених законодавством.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків (фінансових) санкцій за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення. Згідно із ст. 161 ПК України за одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції.

Відповідно до чинного законодавства визначаються такі правопорушення, за які передбачені ПК України фінансові санкції:

- порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах ДПС (ст. 117 ПК України);
- порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118 ПК України);
- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119 ПК України);
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України);
- порушення встановлених законодавством строків збері-

гання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121 ПК України);

- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (ст. 122 ПК України);

- штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання (ст. 123 ПК України);

- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу ДПС (ст. 124 ПК України);

- порушення порядку отримання та використання торгового патенту (ст. 125 ПК України);

- порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126 ПК України);

- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 127 ПК України);

- неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам ДПС (ст. 128 ПК України).

Наприклад, відповідно до ст. 117 ПК України неподання у строки та у випадках, передбачених законодавством, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі ДПС, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових документів, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог, встановлених ПК України, тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 170 грн; на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 510 грн.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, фінансові санкції застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Законом передбачені покарання за податкові правопорушення у вигляді пені за невиконання податкового зобов'язання та за порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України.

Отже, за наслідками податкового контролю при виявленні податкових правопорушень визначена система заходів, які охоплюють види юридичної відповідальності в залежності від ступеня тяжкості діяння, тобто порушники можуть бути притягнуті до кримінальної, адміністративної чи фінансової відповідальності. Дієвий податковий контроль є важливою передумовою належного виконання платниками податків своїх податкових обов'язків.

Фінансова відповідальність є окремим видом юридичної відповідальності, наділеним специфічними ознаками. Правові засади притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення встановлюються нормами ПК України.

Запитання для самоконтролю

1. Особливості податкових правопорушень.
2. Склад податкового правопорушення.
3. Види податкових правопорушень.
4. Особливості притягнення до кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.
5. Особливості притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.
6. Особливості притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення.
7. Ознаки та види фінансових санкцій.
8. Правопорушення, за які встановлюється пеня в оподаткуванні.
9. Встановлення штрафів за два і більше порушень в оподаткуванні.

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

ГЛАВА 7. Правові засади справляння окремих прямих податків та обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб

- 1. Податок на прибуток підприємств.*
- 2. Податок на доходи фізичних осіб.*

§ 1. Податок на прибуток підприємств

В умовах ринкових відносин центр економічної діяльності переміщується до основної економічної ланки – підприємств. Ефективність їх функціонування визначається багатьма факторами, але кінцевим критерієм ефективності діяльності підприємства є прибуток. Отже, держава, впливаючи на прибуток юридичних осіб, може здійснювати регулювання основних економічних процесів, які відбуваються у країні в цілому. Одним з основних інструментів впливу держави на прибуток підприємств є податок на прибуток, оскільки за допомогою саме цього податку держава може впливати на розвиток основних економічних процесів у країні – від стимулювання праці до покращення інвестиційного клімату.

Проблему оподаткування прибутку підприємств досліджувало багато науковців і провідних фахівців у галузі права, серед яких: А. Бризгалін, О. Горбунова, М. Карасьова, О. Козирін, Ю. Костенко, М. Кучерявенко, М. Піскотін, Н. Хімічева, Д. Чернік. Але на цей час залишається недостатньо вивченим правове регулювання податкової системи прибутку підприємств, що спричиняє труднощі у визначенні об'єкта оподаткування та розрахунку самого податку.

На сьогодні тема оподаткування прибутку є дуже актуальною з певних причин: перш за все саме оподаткування прибутку суб'єктів господарювання різних форм власності має важливе значення у формуванні ринкових відносин в Україні, адже здійснює вплив на їх господарську діяльність. Крім того, податок на прибуток підприємств, будучи одним з найбільш дохідних податкових джерел, посідає важливе місце в податковій системі України, свідченням цього є показники надходжень до Державного та місцевих бюджетів країни (табл. 2).

Аналіз податкових надходжень за п'ять років свідчить, що найвищий відсоток припадав саме на податок на прибуток, адже за 2008 р. від цього податку до Державного та місцевих бюджетів країни надійшло 47 856 820 тис. грн, що дорівнює 32,25% від загальної кількості. Крім того, спостерігаються тенденції поступового зростання надходжень від податку на прибуток (за п'ять років на 3,59%, що є найвищим показником порівняно з іншими податками та зборами). Поступається цьому податку лише податок з доходів фізичних осіб, надходження від якого у 2008 р. становили 45 895 759 тис. грн, тобто 30,92% у загальній структурі (цей вид податку теж відноситься до системи прямого оподаткування). Це свідчить про те, що в Україні переважна більшість надходжень від прямих податків, і це є позитивним показником, бо превалювання непрямих податків у системі оподаткування є показником низького соціально-економічного розвитку країни, що є особливостями податкових систем країн, які розвиваються (рекорд із загальної кількості непрямих податків належить Індії, де вони становлять 83% всіх бюджетних надходжень⁷⁹).

Принциповим положенням для дослідження особливостей оподаткування тим чи іншим податком є необхідність формування переліку платників податку та об'єкта оподаткування, що буде критерієм для визначення виду податку (прямий або непрямий) та

⁷⁹ Особенности налоговых систем развивающихся стран Африки, Азии и Латинской Америки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.forstudents.ru/parts/referats/preview/152/165/160/161/168/page1>

Таблиця 2

Інформація про надходження податкових платежів⁸⁰, тис. грн

Найменування податків	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Зміни 2008/2003
1	2	3	4	5	6	7	8
Надійшло всього, в т. ч.	46053982	52303232	76878203	96168624	120510842	148414476	+102360494
Податок на прибуток	13197281	16161734	23463998	26172049	34407208	47856820	+34659539
У загальній структурі податків, %	28,66	30,90	30,52	27,21	28,55	32,25	+3,59
Податок з доходів фізичних осіб	13521316	13213283	17325219	22791141	34782069	45895759	+32374443
У загальній структурі податків, %	29,36	25,26	22,54	23,70	28,86	30,92	+1,56

⁸⁰ Показники виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8
Податок на додану вартість	3157231	4740353	10800594	18506000	17700376	11104120	+7946889
У загальній структурі податків, %	6,86	9,06	14,05	19,24	14,69	7,48	+0,63
Акцизний збір (з вироблених в Україні товарів)	4659132	6091551	7346536	7557304	9072213	10230145	+5571013
У загальній структурі податків, %	10,12	11,65	9,56	7,86	7,53	6,89	-3,22
Інші податки і збори	11519022	12096311	17941856	21142130	24548976	33327632	+21808610
У загальній структурі податків, %	25,01	23,13	23,34	21,98	20,37	22,46	-2,56

оцінювання ефективності його справляння. Вибір об'єкта оподаткування для податку на прибуток (валовий дохід чи прибуток) має бути зваженим і залежить від багатьох обставин. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить, що об'єктом оподаткування зазвичай є прибуток підприємств. Використання для обчислення податку критеріїв валового доходу чи прибутку в обох випадках має як позитивні сторони, так і недоліки. При цьому необхідно враховувати особливості визначення цих критеріїв, виходячи із чинних законодавчих і нормативних документів. Досвід України у створенні податкової системи прибутку свідчить про певні недоліки в цій сфері, перш за все це відсутність чіткої державної концепції податкової політики. Так, протягом існування податку на прибуток підприємств неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. Така непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створювали значні труднощі для платників податків та негативно впливали на розвиток підприємницької діяльності в цілому.

Дослідження історії стягнення податку на прибуток в Україні дає можливість простежити динаміку зміни об'єкта оподаткування. Уперше за часів незалежності Закон, що регулює порядок оподаткування прибутку, було прийнято в лютому 1992 р. Він мав назву «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» і як об'єкт оподаткування визначав дохід підприємства, який є сумою доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи основні фонди); нематеріальних активів; брокерських місць і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат за цими операціями, до яких входили доходи, одержані від пайової участі в спільних підприємствах та від здавання майна в оренду; дивіденди (проценти) за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами; доходи (проценти), одержані від комерційного кредиту, та інші доходи від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією⁸¹. У першому кварталі 1993 р. об'єктом

⁸¹ Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.1992 р. за № 2146–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 23 (09.06.92). – Ст. 333.

оподаткування був прибуток, але з другого кварталу і впродовж 1994 р. – валовий дохід; з прийняттям 28 грудня 1994 р. ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» і до 1 липня 1997 р. – прибуток, що визначався коригуванням балансового прибутку.

ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» визначав як об'єкт оподаткування прибуток, який розраховувався шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду (тобто зменшеного на суму доходів, що не включаються до складу валових доходів з метою оподаткування) на суму валових витрат платника податку, та суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно з вимогами ст. ст. 8, 9 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств»⁸².

ПК України у пп. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 суттєво змінив підходи до дефініції об'єкта оподаткування, надавши йому визначення з урахуванням резидентського походження. Відтепер об'єктом оподаткування знову прийнято прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Взагалі скасовано поняття валового доходу, відтепер дохід розподілено на: дохід від операційної діяльності та інші доходи. Загальний перелік доходів також розширено: не потрібно включати до складу доходів підприємства кошти, що надходять комісіонеру в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших цивільно-правових договорів. Згідно з редакцією ПК України не включаються до складу доходів безоплатно отримані необоротні активи, а також об'єкти соціально-культурного та житлово-комунального призначення державної власності, що перебувають на балансі платника податку. Такий підхід є вдалим для відновлення соціальних об'єктів та передачі їх у володіння на користь більш ефективних власників, що на сьогодні є надзвичайно важливим для української економіки, зважаючи на

⁸² Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97): Закон України від 28.12.1994 р. за № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4 (24.01.95). – Ст. 28.

непрозорий та часто корумпований розподіл власності в процесі приватизації.

ПК України змінив вид податкового обліку. Відтепер доходи й витрати нараховуються з моменту їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів. Для порівняння: ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлював датою збільшення валових витрат дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дату списання коштів з банківських рахунків платника податку за оплату товарів (робіт, послуг), або дату оприбуткування платником податку товарів, а для робіт або послуг – дату фактичного отримання платником податку результатів робіт чи послуг. У свою чергу, датою збільшення валового доходу вважалася дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, або дата зарахування коштів від покупця чи замовника на банківський рахунок чи в касу платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку. Це, дійсно, є новелою в праві для оподаткування прибутку підприємств, але ж виникає ситуація, коли платник податку повинен сплачувати податок на прибуток у разі відвантаження товарів зі складу під час надання його на умовах товарного кредиту (без попередньої оплати), тоді як така подія не створює доходу, навпаки, суб'єкт господарювання зазнає збитків. На наш погляд, доцільніше було б запровадження касового методу, коли зобов'язання зі сплати податків виникають з моменту надходження коштів за реалізовані товари (роботи чи послуги).

Залишається питанням, що потребує правового врегулювання, – порядок надання пільг з податку на прибуток підприємств. Податкові пільги є звільненням платника податків від нарахування та сплати податку чи сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України⁸³. Вони є

⁸³ Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

інструментом державного регулювання, за їх допомогою держава має змогу підтримати певну галузь, здійснити перерозподіл коштів між галузями та секторами економіки, відновити депресивні регіони, забезпечити баланс між попитом та пропозицією, підтримати вітчизняного товаровиробника, наповнити споживчий ринок товарами, кількість яких є недостатньою, проводити регулювання цінової політики, впливати на збільшення зайнятості населення тощо.

На сьогодні однією з проблем є недосконала система надання податкових пільг майже за всіма податками (у тому числі податком на прибуток), яка, з одного боку, так і не стала стимулюючим важелем розвитку окремих галузей економіки, що користуються цими пільгами, а з іншого – створила нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів підприємництва. Податкові пільги зумовлюють додаткову нестабільність податкового законодавства, призводять до нерівномірного розподілу податкового тягаря та ускладнюють умови функціонування ефективних підприємств. Проте податкові пільги є ефективним інструментом впливу на розвиток економік перехідного періоду.

Так, ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22 травня 1997 р. як податкові пільги дозволив відносити до складу валових витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів (реконструкція, модернізація, технічне переозброєння), але з певними обмеженнями: в сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду. Для порівняння: російським законодавством дозволено витрати на ремонт основних засобів для цілей оподаткування відносити до складу витрат, які зменшують оподаткований дохід у розмірі фактично понесених (тобто в повному обсязі). Такі самі умови існують і для орендаря основних засобів, якщо договором між орендарем та орендодавцем відшкодування зазначених витрат орендодавцем не передбачено⁸⁴.

Прийняття ПК України також не змінило порядок віднесення до складу витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням основних засобів, залишивши обмеження в розмірі 10% сукупної балансової

⁸⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 260. – Гл. 25. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. Але для оновлення матеріально-технічної бази та збільшення надходжень інвестицій доцільно скористатися досвідом Російської Федерації та скасувати вимоги пп. 139.1.5 п. 139.1 ст. 139 та п. 146.12 ст. 146 ПК України в частині лімітування витрат, дозволивши віднесення платником податку витрат на модернізацію, ремонт та реконструкцію основних засобів у повному обсязі. Такий крок, перш за все, сприятиме розвитку науково-технічного прогресу та здійсненню технічного переозброєння підприємств, що значно підвищило б продуктивність праці, зменшило матеріальні витрати, витрати на оплату праці та дозволило суттєво покращити якість вітчизняної продукції.

Проект ПК України передбачав внесення ряд корективів стосовно підтримки соціальних проектів. У ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачалося віднесення до складу валових витрат суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше ніж 75% таких осіб, для проведення благодійної діяльності, у розмірі не більше ніж 10% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду. У проекті ПК України взагалі скасовано лімітування витрат для віднесення до складу валових, що дозволило б у разі набрання чинності проекту у цій редакції віднесення сум благодійної допомоги у повному обсязі⁸⁵. Але ПК України ці пропозиції не прийнято та залишено цю норму в редакції ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Натомість, вважаємо, що ця категорія громадян потребує підвищеної уваги та збільшення фінансування на лікування та медичне забезпечення. Так, у 2009 р. на медичне забезпечення, санаторно-курортне лікування та здійснення санітарних і протиепідемічних заходів осіб, які постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи, та членів їх сімей виділено з Державного бюджету 6,5 млн грн, що становить менше ніж 0,01% від усіх видатків

⁸⁵ Податковий кодекс України: проект від 21.09.2010 р. № 7101-1 [Електронний ресурс]. – Ст. 138. – П. 138.11. – Пп. 138.11.6. – Ч. 6. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590

бюджету. Для порівняння: на медичне обслуговування народних депутатів України та керівного складу органів державної влади було виділено 101,4 млн грн, що більше у 15,6 рази⁸⁶. Тому доцільно внести зміни до абз. «в» пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПК України в частині скасування такого ліміту, що стимулювало б платників податків надавати благодійну допомогу організаціям, де працюють ці категорії громадян.

Значною підтримкою вітчизняних платників податків стало скасування норм у частині виключення необхідності ведення платником податку обліку приросту балансової вартості товарів, матеріалів та малоцінних предметів. Адже згідно з вимогами пп. 5.4.10 п. 5.4 ст. 5 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» на платника податку накладалися зобов'язання щодо включення до складу валових доходів суми перевищення балансової вартості запасів (товарів, матеріалів тощо) на кінець звітного періоду над їх балансовою вартістю на початок того самого періоду. Сутність ведення приросту залишків товарів полягала в тому, що підприємство, яке оприбуткувало на склад товари, але до кінця кварталу їх не реалізувало або не використало у виробництві продукції, повинно було показати дохід, з якого зобов'язано було сплатити податок на прибуток, навіть якщо прибутку фактично не було. У разі реалізації товарних запасів та при зменшенні їх кількості порівняно з попереднім кварталом у підприємства знову виникав дохід, тому що до складу оподатковуваного доходу включалася сума від реалізації товарів. Ведення розрахунку приросту балансової вартості було некоректним через відсутність доходу в платника податку, якщо товар або матеріали, що значаться на балансі, не реалізовані, адже фактично в такому випадку платник несе витрати за його зберігання, часткове псування, знецінення, моральне старіння (доходом можна вважати тільки реалізацію). Скасування цієї норми стало позитивним моментом для суб'єктів господарювання: по-перше, відбулося зменшення податкового навантаження на платника подат-

⁸⁶ Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/print_able_article?art_id=276024

ку; по-друге, усунено подвійне оподаткування залишків товарів та матеріалів.

Вагомою підтримкою вітчизняних платників податків стало скасування норм податкового законодавства в частині виключення обмежень щодо віднесення до складу валових витрат, пов'язаних з придбанням пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, їх оперативної оренди стоянкою та паркуванням у розмірі 50%. У сучасних умовах розвитку бізнесу наявність легкового автомобіля на підприємстві є необхідністю, і не пов'язувати його з веденням господарської діяльності є некоректним. Інтереси платників податків враховано: абз. «в» пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПК України дозволяє витрати на оренду легкових автомобілів, використання пально-мастильних матеріалів, їх паркування включати до складу витрат у повному обсязі.

Позитивним моментом для платників податку на прибуток стало внесення змін у частині віднесення до складу витрат у повному обсязі витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетинг) та на передпродажну підготовку товару. За ЗУ «Про податок на прибуток підприємств» вказані витрати платник податку міг включати до складу валових у розмірі не більше ніж 2% від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік. Такий крок сприятиме розвитку маркетингової діяльності підприємств, введенню нових логістичних схем переміщення товару, що дозволить збільшити їх прибутки. Водночас рекламна діяльність потребує жорсткого державного втручання, а іноді й обмеження.

Розглядаючи сутність та призначення реклами, можна зазначити, що вона є складним і суперечливим поняттям. З одного боку, її вплив на економіку є позитивним, оскільки реклама сприяє її зростанню, збільшенню капіталовкладень та кількості робочих місць; підтримує конкуренцію; інформує споживачів про якості та властивості товарів; розширює ринки для нових товарів, з іншого – призводить до виснаження ресурсів, монополізації, може створювати бар'єри для вступу на ринок, протидіяти конкуренції. Забезпечуючи інформацією, будучи засобом контролю якості товарів, сприяючи збільшенню, підтримці або стабілізації попиту, водночас

реклама нерідко надає непотрібну інформацію або таку, що вводить споживачів в оману. Через відсутність спеціальних правових норм щодо реклами виникла необхідність здійснення правового регулювання рекламної діяльності, без якого ця діяльність може завдати значної шкоди як інтересам і правам споживачів, так і суспільним та державним інтересам.

Основним видом регулювання рекламної діяльності повинно стати правове регулювання, яке націлене на запобігання та припинення недобросовісної реклами, що здатна завдати шкоди як майновим, так і немайновим правам та інтересам юридичних і фізичних осіб, органам державної влади та місцевого самоврядування, а також суспільству в цілому. Тому надання пільг для здійснення рекламної діяльності ще більше сприятиме її розповсюдженню, а враховуючи прогалини в правовому регулюванні рекламної діяльності, можна зробити висновок, що такі преференції можуть спричинити негативні наслідки для споживачів. Саме тому необхідно встановити певні обмеження для віднесення рекламної кампанії до складу витрат.

Певні нововведення з'явилися в ПК України стосовно віднесення до складу витрат на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку. Відтепер розмір добових витрат, понесених особою, що перебуває у відрядженні на території України, буде дорівнювати не більше 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати⁸⁷. Але, вважаємо, було б доцільно не обмежувати добові витрати граничним розміром, а нормативно закріпити єдиний розмір, як це було до набуття чинності ПК України, але можливо диференціювати його залежно від розміру населеного пункту до якого направляється у

⁸⁷Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України від 07.07.2011 р. за № 3609-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 6 (10.02.2012). – Ст. 50.

відрядження фізична особа, тому розмір витрат на відрядження, непідтверджених документально (харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи), буде залежати від цього критерію. Норма, що закріплена на сьогодні у ПК України, створює підґрунтя для завищення розміру витрат платника податку, які враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.

У ПК України існує ще ряд моментів, що потребують внесення корективів. Так, пп. 17.1.12 п. 17.1 ст. 17 встановлює обов'язок платників податку вести облік тимчасових та постійних податкових різниць за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. Таке нововведення призведе до численних конфліктів між податковими органами та платниками податків, воно є великим навантаженням на працівників бухгалтерії потужних промислових підприємств та потребує введення додаткових штатних одиниць, які б займалися здійсненням цих операцій, а це додаткове збільшення витрат на оплату праці, сплату податків, пов'язаних з нарахуванням та виплатою заробітної плати, тощо.

ПК України пп. 139.1.12 п. 139.1 ст. 139 внесено зміни щодо порядку віднесення до витрат, понесених у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок, у частині заборони цих дій. Єдиним винятком стало придбання робіт і послуг у таких осіб у сфері інформатизації. ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» цих обмежень не передбачав. Вважаємо, що цей підпункт потребує скасування, оскільки вказані дії встановлюють дискримінаційні умови діяльності для приватних підприємств, що обрали спрощену систему оподаткування, бо призводять до неможливості їх співпраці із суб'єктами господарювання, що перебувають на загальних умовах оподаткування.

Для виявлення позитивних моментів і недоліків в існуючій пільговій системі оподаткування прибутку підприємств доречно дослідити зарубіжний досвід, який демонструє широку практику застосування податкових пільг для підтримки деяких галузей економіки. Так, у Сирії практично повністю звільнений від оподатку-

вання прибутку аграрний сектор, таке рішення прийнято урядом після того, як у 1980-ті рр. стали з'являтися серйозні ознаки нездатності аграрного сектора задовольняти внутрішні потреби країни в продовольстві, що загрожувало залежністю від світових виробників і значним підривом національної економіки. Ці заходи позитивно вплинули на розвиток с/г, сприяли виникненню нових форм організації праці, підвищенню її ефективності⁸⁸. Повністю звільнені від сплати податку на прибуток нещодавно створені підприємства з виробництва й переробки с/г продукції в Туркменістані⁸⁹. У російському законодавстві передбачено встановлення знижених ставок податку на прибуток виробників с/г продукції. Так, у 2004–2005 рр. ці підприємства були повністю звільнені від оподаткування, у 2006–2008 рр. встановлена ставка у розмірі 6%, у 2009–2011 рр. – 12% і з 2012 до 2014 р. – 18%⁹⁰.

Українським підприємствам-сільгоспвиробникам дозволено застосовувати спеціальний податковий режим у вигляді сплати фіксованого с/г податку, який їх звільняє від обов'язку сплати: податку на прибуток підприємств, земельного податку, збору за спеціальне використання води, збору для проведення деяких видів підприємницької діяльності. Умовою для переходу на сплату фіксованого с/г податку згідно з вимогами ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» було встановлення обсягу суми від реалізації с/г продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік понад 75% загальної суми валового доходу⁹¹. Але на сьогодні ПК України вніс корективи до правового визначення платників цього податку,

⁸⁸ Аль-Харири М. Налоговые системы Сирии и Египта (Некоторые вопросы организации и функционирования) / Аль-Харири Мухаммад ; Ин-т изуч. Израиля и Ближнего Востока. – М., 2000. – С. 41.

⁸⁹ Бобоев М.Р. Налоги и налогообложение в СНГ : учеб. пособ. / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбиталиев, Н.Н. Тютюрюков ; под ред. А.П. Починка, Л.П. Павловой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 276.

⁹⁰ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 530.

⁹¹ Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17.12.1998 р. за № 320–XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39.

замінивши визначення «понад 75% загальної суми валового доходу» іншим: «у яких частка с/г товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%». З одного боку, можна зробити висновок, що українське законодавство створило більш сприятливий податковий клімат для розвитку галузі с/г, ніж в інших країнах, але, з іншого, незрозуміло, що мається на увазі під терміном «товаровиробництво», чи відноситься до цього терміна поняття реалізації с/г товарів. Вважаємо, таке визначення некоректним та пропонуємо залишити «обмеження обсягу реалізації в розмірі 75%», а краще було б узагалі скасувати будь-які обмеження та ввести до ПК України норму, яка конкретизувала б коло платників податків за їх видами, це сприяло б зменшенню штучного заниження інших валових доходів та внесло ясність у перелік платників цього податку.

Однією з найдієвіших податкових пілг, що стосується практично всіх платників податків, є зниження податкових ставок. За останні роки в багатьох державах відбулися істотні зміни в системі оподатковування прибутку підприємств, де ставки податку суттєво знижено (табл. 3).

Дані таблиці свідчать, що найбільше зниження ставки корпоративного податку (податку на прибуток) відбулося в Ірландії. Так ставка податку в цій країні становить 13%, що менше на 37% порівняно з 1985 р., водночас вона є найнижчою серед інших країн світу, що пояснюється високими темпами зростання ВВП за період з 1991 до 2000 р. Істотне зниження ставок податку відбулося у Швеції, Австрії, Німеччині, Норвегії, Португалії.

Крок до зниження податкових ставок був зроблений з метою поповнення державних бюджетів. Адже багатьма вченими-економістами доведено, що збільшення дохідної частини бюджету прямо залежить від величини податкових ставок. Зокрема, професор Південно-Каліфорнійського університету А. Леффер розробив концепцію оподатковування, в якій відзначав: «...Головна ідея полягає в тому, що люди працюють не для того, щоб платити податки. Працюючи, вони думають про те, що залишиться після їх сплати». А. Лефлер графічно зобразив залежність поповнення

Таблиця 3

Ставки корпоративного податку (податку на прибуток), %⁹²

Країна	1985	1990	1995	2001	2004	Відхилення (+; –)
Австралія	46	39	36	30	30	–16
Австрія	61	39	34	34	34	–27
Бельгія	45	41	40	40	34	–13
Канада	45	37	36	35	37	–12
Данія	50	40	34	30	30	–20
Фінляндія	43	25	25	29	29	–14
Франція	50	37	37	36	35	–15
Німеччина	63	58	57	38	40	–23
Греція	44	40	40	38	35	–9
Ірландія	50	43	38	20	13	–37
Італія	46	46	53	40	34	–12
Японія	55	51	50	41	41	–14
Нідерланди	43	35	35	35	35	–8
Норвегія	51	51	28	28	28	–23
Португалія	55	40	40	35	33	–22
Великобританія	40	34	33	30	30	–10
США	50	38	39	39	39	–11
Іспанія	35	35	35	35	35	0
Швеція	60	45	28	28	28	–32

⁹²Jack Healy. TaxCodeMakes USA Uncompetitive [Electronic resources] / Jack Healy, Director, Manufacturing Advancement Center. – Access mode: <http://www.massmac.org/newsline/0405/article01.htm>

державної скарбниці від оптимально розрахованих і встановлених ставок податків. Схематичне зображення концепції А. Леффера показує, що при підвищенні ставки податку, виходячи з її мінімального розміру, надходження до бюджету будуть зростати доти, поки ставка буде задовольняти платників податків, потім спостерігається зниження податкових надходжень і при досягненні ставки 100% надходження становитимуть 0%. Таке явище пояснюється придушенням підприємницької ініціативи й небажанням більшу частину власного доходу віддавати державі. Він вважав, що держава втрачає не тільки при встановленні заниженої ставки, а й при встановленні занадто високої ставки податку (у другому випадку платник податків, усвідомлюючи, що більшу частину своїх доходів віддає державі, починає ухилятися від їх сплати, використовуючи різні способи). Про ефективність політики щодо зменшення податкових ставок свідчать також окремі показники. Так, податкові надходження у держбюджет Італії в 2004 р. порівняно з 2003 р. зросли на 3,8%, що прямо пов'язано зі збільшенням надходжень саме від прямих податків, де спостерігалось зниження ставки податку на прибуток юридичних осіб з 34 до 33% в 2004 р.⁹³

На сьогодні уряд планує поступове зменшення ставки податку на прибуток. Так, у проекті ПК України, запропонованому від 15 червня 2010 р., передбачалося, що з 1 січня 2012 р. буде застосовуватися ставка податку в розмірі 19%, з 1 січня 2013 р. – 18%, з 1 січня 2014 р. – 17%⁹⁴. У редакції проекту ПК України від 3 серпня 2010 р. відбулися зміни розміру ставок податку, в яких передбачалося, що 1 січня 2011 р. ставка буде застосовуватися на рівні нині діючої, з 1 січня 2012 р. – 24%, з 1 січня 2013 р. – 22%, з 1 січня

⁹³ Деловая Италия : справочники ПОЛПРЕД / Совет ветеранов МИД РФ. – М., 2009. – Т. XXII–XXIII. Банки. Промокруга. Хай-тек. Внешняя торговля. Связи с Россией. – С. 23. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://polpred.com/?ns=2&detail=42>

⁹⁴ Проект Податкового кодексу України від 15.06.2010 р. [Електронний ресурс]. – Ст. 20. – П. 20.1. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984

2014 р. – 20%⁹⁵. ПК України остаточно закріпив ставки податку на прибуток на рівні: з 1 квітня 2011 р. – 23%, з 1 січня 2012 р. – 21%, з 1 січня 2013 р. – 19%, з 1 січня 2014 р. – 16%⁹⁶. Такий крок може стати суттєвою підтримкою суб'єктів господарювання, бо ставка податку у розмірі 16% стала б практично найнижчою в країнах ЄС (нижче лише в Ірландії – 13%), особливо таке нововведення було б корисним для великих підприємств, оскільки дозволяло б спрямовувати зекономлені кошти на відновлення матеріально-технічної бази, удосконалення виробництва продукції та підвищення її якості.

Проте норма ПК України, яка встановлює ставку податку на прибуток на рівні 16%, може призвести до негативних наслідків, оскільки суттєве зниження податкових ставок теж не завжди корисне для Державного та місцевих бюджетів. Необхідним має стати розрахунок оптимальної ставки податку на прибуток, можливо, допоможе досвід таких країн, як Бельгія та США⁹⁷, де застосовується регресивна шкала оподаткування (чим вищий об'єкт оподаткування, тобто оподаткований прибуток, – тим нижча ставка податку), що може стати стимулом для виведення з тіні надприбутків. Тоді виникне потреба у внесенні змін до ст. 151 ПК України. Але наслідки надання податкових пільг (у тому числі з податку на прибуток) можна оцінити, проаналізувавши динаміку збільшення надходжень від податків до бюджетів усіх рівнів та розміру втрат від надання пільг. Так, за офіційними даними ДПА України, станом на 1 квітня 2010 р. втрати Державного та місцевих бюджетів від надання пільг суб'єктам господарювання становили 7 760 700,39 тис. грн (у тому числі з податку на прибуток – 411 538,64 тис. грн, тобто 5,3%). Найбільших

⁹⁵ Проект Податкового кодексу України [Електронний ресурс] // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 141. – Ст. 20. – П. 20.1. – Режим доступу: <http://ukurier.gov.ua/userfiles/file/kodeks.pdf>

⁹⁶ Прикінцеві положення Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755–VI // Голос України. – 2010. – № 229–230 (4979–4980). – С. 4–63. – Розділ XIX. – Ст. 10.

⁹⁷ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 704.

втрат зазнав бюджет від надання пільг з податку на додану вартість – 7 143 857,99 тис. грн, тобто 92,1%⁹⁸.

Аналізуючи викладене, можна зробити висновок, що втрати бюджетів від надання пільг з податку на прибуток підприємств незначні, проте економічний ефект від них значно вищий, оскільки сприяв би за рахунок звільнення від оподаткування частини прибутку збільшенню надходження інвестицій та як наслідок оновленню матеріально-технічної бази й зростанню обсягів виробництва та реалізації продукції. Але надання податкових пільг повинно мати правове підґрунтя та чіткий механізм правового регулювання податкових правовідносин між їх суб'єктами в частині справляння податків на пільгових умовах та притягнення до відповідальності за встановлення фактів порушення законодавства в частині несанкціонованого отримання таких пільг.

Останнім часом, незважаючи на позитивні зміни в ліквідації проблем подвійного оподаткування шляхом прийняття нового податкового законодавства, де ст. 161 ПК України конкретизує механізм зарахування податків для зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, все ж залишається актуальною потреба в гармонізації та узгодженні внутрішнього законодавства. Серед причин виникнення подвійного оподаткування в процесі справляння прямих податків можна виділити такі.

По-перше, оподаткування розподіленої частини прибутку підприємств, адже прибуток підлягає подвійному оподаткуванню: перший раз, коли податок на прибуток сплачують підприємства за результатами господарської діяльності після закінчення звітного періоду, другий – під час виплати дивідендів. Так, з проблемою подвійного оподатковування постійно стикалися платники податків у Німеччині, тому що після сплати корпоративного податку кожен учасник корпорації зобов'язаний був сплатити прибутковий податок. З 2000 р. держава розпочала вживати заходів щодо усунення подвійного оподатковування шляхом застосування методу компенсаційного заліку, при якому учасникові корпорації дозволено

⁹⁸ Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Державної податкової адміністрації України. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895& cat_id=133904

зменшувати свої доходи на 50% і із суми, що залишилася, сплачувати прибутковий податок⁹⁹. Доцільно було б застосувати такий підхід і в оподаткуванні українських платників податку на прибуток.

По-друге, оподаткування доходів, одержаних резидентами за кордоном. Адже вітчизняним законодавством передбачено, що платниками податку на прибуток підприємств є: серед резидентів – суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Але юридичні особи є платниками податків на прибуток у тих країнах, де вони отримали ці доходи. Так, за ст. 246 ПК Російської Федерації платниками податку на прибуток організацій визнаються: російські організації; іноземні організації, що здійснюють свою діяльність у Російській Федерації через постійні представництва і (або) одержують доходи від джерел у Російській Федерації¹⁰⁰. Тобто, якщо український платник податків отримав доходи на території Російської Федерації, то він повинен за вітчизняним законодавством сплатити податок на прибуток підприємств, при цьому він вже сплатив цей податок за законодавством Російської Федерації.

Аналогічна ситуація виникає у вітчизняних платників податків у разі отримання доходів в інших країнах. Усунення подвійного оподаткування в цій ситуації можливо такими способами: 1) за допомогою прийняття спеціальних міжнародних угод, відповідно до яких оподаткування відбувається тільки в одній країні і регулюється нормами національного законодавства; 2) додатково внести норми до ПК України з метою усунення подвійного оподаткування, як це зроблено у Республіці Казахстан. ПК Республіки Казахстан передбачено порядок застосування міжнародних договорів щодо оподаткування доходів нерезидентів, отриманих від: надання транспортних послуг¹⁰¹; щодо оподаткування дивідендів; винагород

⁹⁹ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 734.

¹⁰⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 246. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.

¹⁰¹ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Ст. 199. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO///kazakhstan.doc>

(відсотків), роялті¹⁰²; щодо оподаткування чистого доходу від діяльності через постійне представництво¹⁰³ та інших доходів. З метою усунення подвійного оподаткування платник податку – нерезидент подає заяву на застосування положень міжнародного договору за формою, встановленою уповноваженим державним органом, до податкового органу за місцем реєстрації податкового агента до виплати доходу; копії контрактів (договорів, угод) на виконання робіт (надання послуг); копії установчих документів; акта виконаних робіт; акта прийняття об'єкта в експлуатацію – при виконанні будівельних робіт; бухгалтерських документів, що підтверджують отримання доходу за надані послуги та утримання податку¹⁰⁴. На вимогу нерезидента податковий орган подає довідку про суми отриманих доходів з джерел у Республіці Казахстан та утриманих податків¹⁰⁵. Залік сплаченого податку за кордоном передбачено й за ПК Республіки Азербайджан. Крім того, законодавством передбачено, що сума, яка зараховується згідно з нормами кодексу, не повинна перевищувати суму податку, що утримується з доходів платника за ставками, передбаченими законодавством Республіки¹⁰⁶.

Українським законодавством, ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» було передбачено усунення подвійного оподаткування з податку на прибуток підприємств, але зарахуванню підлягають суми податку, крім сплачених з пасивного прибутку (дивідендів, процентів, страхування, роялті), що є соціально несправедливим, адже платник податку вже їх сплатив. Доцільно скористатися досвідом інших країн, наприклад Республіки Казахстан, де зарахування податку на прибуток, сплаченого з оподаткування дивідендів; винагород (відсотків), роялті виділено окремою статтею ПК. На сьогодні з ПК України виключено цю норму закону. Але, на наш погляд, ст. 161 ПК України потребує внесення змін у частині більш

¹⁰² Там само. – Ст. 200.

¹⁰³ Там само. – Ст. 201.

¹⁰⁴ Там само. – Ст. 203.

¹⁰⁵ Там само. – Ст. 204.

¹⁰⁶ Налоговый кодекс Республики Азербайджан [Электронный ресурс]. – Ст. 127. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//MSMNO///azerbaijan.doc>

детального роз'яснення механізму зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку, оскільки запропонований механізм є недостатньо зрозумілим. Можна скористатися досвідом Республіки Казахстан, де досконало визначено весь порядок зарахування з наданням усього переліку документів до податкових органів та подальшої процедури здійснення зарахування.

§ 2. Податок на доходи фізичних осіб

Одним з найбільш ефективних фіскальних режимів для податкових систем різних типів є оподаткування фізичних осіб. Основною метою введення податку з доходів фізичних осіб є забезпечення надходжень та створення рівнонапруженого податкового тиску на основі прямого визначення доходів платника податків. Водночас цей податок є вагомим важелем регулювання розподілу між державою та платниками фінансових ресурсів.

Проблеми визначення ролі й місця в податковій системі податку з доходів фізичних осіб, а також особливості його справляння вивчали А. Бризгалін, О. Головашевич, О. Горбунова, М. Карасьова, Ю. Костенко, М. Кучерявенко, М. Піскотін, Н. Хімічева, Д. Чернік. Так, С. Пархоменко-Цироцяниц у процесі своїх досліджень зробила спробу розкрити сутність поняття податку з доходів фізичних осіб, його правову природу, місце й роль у податковій системі України. Нею надані практичні рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання цього податку та механізму його справляння, обґрунтована необхідність існування податкових соціальних пільг для платників податків як обов'язку держави здійснювати заходи щодо соціального захисту громадян. Комплексно проаналізовано норми податкового законодавства та підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють порядок нарахування й стягнення цього податку¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Пархоменко-Цироцяниц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс] / С.В. Пархоменко-Цироцяниц ; Одес. нац. юрид. акад. – О., 2005. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05psvfou.zip>

Ю. Костенко надала авторське визначення прибуткового податку (адже вона опрацьовувала податкове законодавство у 2002 р., коли діяв Декрет КМ України «Про прибутковий податок з громадян»), проте її досягнення у формуванні теоретико-методологічної основи справляння цього податку не втрачають цінності. Адже вона сформулювала авторське визначення об'єкта прибуткового податку як сукупного оподатковуваного доходу, який отримано фізичною особою за календарний рік. Ю. Костенко довела необхідність відокремленого правового регулювання оподаткування майна фізичних осіб від юридичних. Вона також запропонувала авторський варіант проекту ЗУ «Про прибутковий податок з фізичних осіб»¹⁰⁸.

Правову природу податку з доходів фізичних осіб досліджував у своїх працях О. Головашевич. Для більш повного та ґрунтового визначення сутності й особливостей окремих елементів цього податку ним проведено порівняльне вивчення національного та зарубіжного законодавства з питань оподаткування доходів фізичних осіб. Виявлено особливості правового регулювання статусу податкових агентів. На підставі результатів аналізу чинного та перспективного українського законодавства розроблено рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання сплати податку з доходів фізичних осіб¹⁰⁹.

Вперше згадка про податок з доходів фізичних осіб з'явилася за часів незалежності України в 1991 р., його прототипом був прибутковий податок з громадян. Так, 5 липня 1991 р. було прийнято ЗУ «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних

¹⁰⁸ Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс] / Ю.О. Костенко ; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2002. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02kyofou.zip>

¹⁰⁹ Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс] / О.О. Головашевич ; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2008. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08goofou.zip>

громадян та осіб без громадянства»¹¹⁰. Закон був украй радикальним, з одного боку, він відзначався великою кількістю податкових пільг, але з іншого – створював занадто високе податкове навантаження на категорії громадян, які не мали права на їх отримання. Так, якщо заробітна плата працівника перевищувала 3001 крб, то ставка прибуткового податку дорівнювала 432 крб 80 коп. + 30% із суми, що перевищує 3000 крб. Оподаткування сум авторських винагород за створення, видання, виконання чи інше використання творів науки, літератури і мистецтва, винагород за авторські відкриття, винаходи та промислові зразки здійснювалося з досягненням максимальної ставки у розмірі 5193 крб 60 коп. + 30% із суми, що перевищує 36 000 крб. А із сум винагород, що виплачувалися спадкоємцям авторів повторно, прибутковий податок справлявся у розмірі: 11 725 крб + 90% із суми, що перевищує 15 000 крб. Тобто спадкоємець узагалі практично нічого не отримував після сплати податку.

Економічна ситуація в країні (зміна національної валюти та стрімке зростання інфляції) зумовила необхідність зміни кардинальних підходів до прибуткового оподаткування, саме тому 26 грудня 1992 р. було прийнято Декрет КМ України «Про прибутковий податок з громадян»¹¹¹, який повністю змінив підходи до порядку надання пільг. Постановою КМ України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування» було встановлено неоподатковуваний мінімум на рівні 2300 купонів на місяць¹¹².

¹¹⁰ Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України від 05.07.1991 р. за № 1306–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 43 (22.10.91). – Ст. 568.

¹¹¹ Про прибутковий податок з громадян: Декрет КМ України від 26.12.1992 р. за № 13–92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10 (09.03.93). – Ст. 77.

¹¹² Про збільшення неоподаткованого мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування: Постанова КМ України від 01.12.1992 р. за № 670 // Урядовий кур'єр. – 1992. – 12. – 04.12.92. – № 59.

Кардинальних змін зазнало прибуткове оподаткування після прийняття Указу Президента України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян», згідно з яким було застосовано нову шкалу оподаткування прибутковим податком. Відтепер місячний сукупний оподатковуваний дохід визначався в неоподатковуваних мінімумах. Дохід у розмірі 1 неоподаткованого мінімуму не оподаткувався, а з доходу в розмірі понад 100 неоподатковуваних мінімумів справлявся податок в розмірі 100 неоподатковуваних мінімумів + 40% від суми, що перевищує дохід, встановлений у цих межах¹¹³.

Великий крок у процесі реформування прибуткового оподаткування був зроблений із прийняттям ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», що набув чинності з 1 січня 2004 р.¹¹⁴ Принциповим нововведенням цього Закону стала деталізація термінів, зміна підходів до оподаткування в частині скасування прогресивної шкали та запровадження пропорційної податкової системи, суттєве зниження ставки податку до 13% незалежно від розміру та місця отримання доходу.

У законодавстві з'явилося поняття *податкового агента*, яким згідно з абз. 1 п. 1.15 ст. 1 ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» є юридична особа чи фізична особа або представництво нерезидента – юридичної особи, що незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам, відповідно, нести відповідальність за порушення законодавства.

У цьому Законі були певні зміни стосовно оподаткування доходів, отриманих від продажу об'єктів нерухомого майна. Так,

¹¹³ Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян : Указ Президента України від 13.09.1994 р. за № 519/94 // Урядовий кур'єр. – 1994. – 09. – 17.09.94. – № 144.

¹¹⁴ Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. за № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37 (12.09.2003). – Ст. 308.

якщо платник податку здійснював продаж житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку не частіше одного разу на рік і площею до 100 квадратних метрів, то він звільнявся від сплати податку, якщо площа перевищувала вказаний ліміт, то частина доходу, пропорційна сумі перевищення площі, підлягала оподаткуванню за ставкою в розмірі 1% від вартості об'єкта нерухомого майна. Податковим агентом за операціями з відчуження нерухомого майна виступав нотаріус, який посвідчував договір за наявності оціночної вартості такого майна та документа про сплату податку сторонами договору. Позитивним моментом для платників податку стало скасування цієї норми Закону після прийняття ПК України, де в п. 172.1 ст. 172 зазначено, що дохід, отриманий платником податку від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового або дачного будинку, не оподатковується. До того ж скасовано норму, що мала як визначальну ознаку площу об'єкта нерухомого майна.

Дохід платника податку, отриманий у вигляді продажу рухомого майна, за ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», оподатковувався на загальних підставах, за законодавчо леною ставкою – 15% (винятком був продаж одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного човна не частіше одного разу протягом звітного податкового року – ці доходи оподатковуються за ставкою у розмірі 1% від вартості такого об'єкта за умови сплати платника податку суми державного мита або плати нотаріусу за нотаріальне посвідчення договору відчуження). Продаж частіше одного разу на рік визначався підприємницькою діяльністю та оподатковувався на загальних засадах. Але ПК України вніс корективи у порядок оподаткування доходів, отриманих від продажу рухомого майна. Так, п. 173.1 ст. 173 встановлено оподаткування цього виду доходу за ставкою в розмірі 5% замість раніше існуючої 15%. Оподаткування продажу легкових автомобілів, мотоциклів, моторолерів не частіше одного разу протягом звітного податкового року залишилося без змін.

Необхідно враховувати, що при виплаті будь-яких доходів з

джерелом походження з України чинне законодавство повністю покладає зобов'язання щодо нарахування та утримання податку з доходів фізичних осіб на податкових агентів. Якщо доходи фізичних осіб отримані виключно від податкового агента, оподатковуються вони лише під час їх виплати, при цьому такі доходи не враховуються при обчисленні загального річного доходу, а фізична особа – платник податку звільняється від обов'язку подання річної податкової декларації (до таких доходів належить заробітна плата).

Але податковим агентам потрібно звертати увагу на порядок нарахування та сплату податку з доходів фізичних осіб, що займаються професійною діяльністю (тобто приватні нотаріуси, адвокати, аудитори). На цих осіб не поширюються вимоги Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», тому вони є платниками податків на загальних засадах (у тому числі податку з доходів фізичних осіб). При виплаті доходів юридичними особами цим категоріям громадян необхідно враховувати, що перші є податковими агентами та зобов'язані в разі розрахунку за отримані послуги адвоката або нотаріуса перерахувати кошти утриманого податку до бюджету. Пізніше відобразити суму виплаченого доходу та утриманого податку у формі 1ДФ з ознакою доходу «42 – Дохід, виплачений самозайнятій особі».

Спірними є питання про порядок виплати доходів фізичним особам, що є суб'єктами підприємницької діяльності, якщо вони підпадають під вимоги Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» стосовно кількості осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, та обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Вони мають право на використання спеціальних режимів оподаткування з правом обрання спрощеної податкової системи та сплату єдиного податку. У такому випадку суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, звільняється від сплати податку з доходів фізичних осіб¹¹⁵. Але при виплаті таких доходів

¹¹⁵ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. за № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27 (23.07.98). – Ст. 975.

необхідно звертати увагу на перелік видів діяльності, стосовно яких дозволено застосування оподатковування єдиним податком; якщо дохід, що виплачується податковим агентом, не включено до цих видів діяльності, треба утримувати податок з доходів фізичних осіб на загальних підставах.

Відповідальність за своєчасність і повноту нарахування та утримання податку з доходів фізичних осіб покладається на податкових агентів, саме на них покладається і зобов'язання щодо погашення суми податкового боргу, що виникає внаслідок порушення умов законодавства стосовно нарахування та сплати податку. При цьому отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення суми податкових зобов'язань або податкового боргу.

Чинне законодавство стосовно порядку адміністрування податку з доходів фізичних осіб потребує деяких змін. Так, розрахунок податкових зобов'язань з оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого в джерела його виплати, проводиться податковим агентом, яким вважається і роботодавець. Податковий агент, що нараховує або виплачує оподатковуваний дохід, несе відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного місцевого бюджету.

Водночас законодавством передбачено право фізичної особи на отримання податкової соціальної пільги, тобто зменшення загального місячного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на встановлений чинним законодавством розмір пільг. З дня отримання працедавцем заяви від платника податку про застосування соціальної пільги платник податку має право на її отримання. Якщо платником подано заяву на отримання пільги більш ніж одному працедавцю, то ним втрачається право на податкову соціальну пільгу за всіма місцями отримання доходу. Відновлюється право на пільгу тільки після сплати суми недоїмки та штрафу, нарахованого на цю суму у стовідсотковому розмірі, що стягується за рахунок найближчої виплати заробітної плати платнику податку або за рахунок наступних виплат. Податкова інспекція періодично інформує платників податку про наявність порушень ними норм законодавства, виявлених на підставі даних податкової звітності чи документальних перевірок.

Виникає питання щодо обов'язку сплати штрафу та недоїмки з податку на доходи фізичних осіб у разі встановлення факту порушення законодавства, коли така особа вже не має трудових відносин з працедавцем (звільнена за власним бажанням або за порушення умов трудового договору). Питання стосується процесу справляння суми недоїмки та штрафу з винної особи, а саме: яким чином це буде реалізовуватися. Через відсутність законодавчої норми, яка б урегульовувала це питання, органи податкової інспекції будуть вимушені зобов'язання зі сплати цього податку покладати на працедавця, керуючись нормами п. 176.2 ст. 176 ПК України, в якому передбачено покладання обов'язку з погашення суми податкового зобов'язання із сплатою штрафних санкцій на податкового агента, яким виступає в цій ситуації роботодавець. Але це є юридичною колізією в законодавстві, адже ця правова норма спростовує норму пп. 169.2.4 п. 169.2 та пп. 169.4.4 п. 169.4 ст. 169 ПК України, в яких зазначено: «...якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником».¹¹⁶ Тому виникає потреба у внесенні змін до чинного законодавства в частині врегулювання цього питання та розробки механізму справляння недоїмки з податку на доходи фізичних осіб з винних осіб.

На сьогодні, незважаючи на прийняття ПК України, залишається ряд дискусійних питань, що мають принципове значення, і в частині надання самих пільг з податку на доходи фізичних осіб. Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування й сплати податку та збору, сплата ним податку й збору в меншому

¹¹⁶Добродій Т. Податкова соціальна пільга [Електронний ресурс] / Т. Добродій // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 15. – Режим доступу: <http://www.vs.com.ua/local/Konsul/3416%20Zarplata%20i%20nalogi/Nalogovaya-sotsialna-lgota%20Vestnik-GNI%202004-04-13.doc>

розмірі за наявності підстав, що є особливостями і характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Пільги є інструментом, за допомогою якого держава здійснює функцію регулювання, але надання податкових пільг повинно мати системне обґрунтування, відсутність якого може призвести до негативних наслідків. Податок на доходи характеризується великою кількістю пільг. Так, з прийняттям ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» з'явилося поняття податкових соціальних пільг, тобто тих, які спрямовані на досягнення соціальних цілей.

Для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб податковою соціальною пільгою є сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. Згідно з п. 6.1 ст. 6 ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» платник податку мав право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

ПК України також передбачено порядок застосування податкових соціальних пільг. Право застосування податкової соціальної пільги має кожен найманий працівник, що отримує дохід у вигляді заробітної плати, якщо її місячний розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму, який діє для працездатної особи, що було встановлено на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн. Розмір прожиткового мінімуму, встановлений на 1 січня 2010 р., дорівнює 869 грн¹¹⁷, тобто гранична сума доходу, при якій працівник має право на пільгу, становить 1220 грн, на 1 січня 2011 р. її розмір

¹¹⁷ Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27.04.2010 р. за № 2154–VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 32 (11.05.2010). – Ст. 1155.

передбачається на рівні 1317 грн¹¹⁸. При цьому розмір прожиткового мінімуму, що буде змінюватися протягом року, не буде впливати на збільшення податкової соціальної пільги.

Законодавство передбачає, що платник податку може отримувати пільгу тільки за одним місцем роботи, яке він обирає самостійно та подає роботодавцю заяву за формою, затвердженою наказом ДПА України «Про затвердження Порядку інформування роботодавців платника податку про наявність порушень застосування податкової соціальної пільги, позбавлення платника податку або про відновлення його права на податкову соціальну пільгу та форми Повідомлення про наявність зазначених порушень», в якому встановлено зразок заяви на отримання такої пільги та відмову від неї, а також передбачено інформування податкової інспекції про порушення законодавства з надання цієї пільги¹¹⁹.

Розмір податкової соціальної пільги згідно з нормами пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 ПК України дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законодавством на 1 січня звітного податкового року, для будь-якого платника податку. Ця норма стала суттєвою підтримкою малозабезпечених платників податків, оскільки за ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» її розмір дорівнював 50% мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на 1 січня звітного податкового року, у розрахунку на один місяць.

Але є категорія платників податку, які мають право на підвищений розмір податкової соціальної пільги – 150%, це стосується: самотніх батьків (опікунів); осіб, що утримують дитину-

¹¹⁸ Про Державний бюджет України на 2011 рік : проект Закону від 23.12.2010 р. № 2857–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=285717&pr=1298367065976244>

¹¹⁹ Про затвердження Порядку інформування роботодавців платника податку про наявність порушень застосування податкової соціальної пільги, позбавлення платника податку або про відновлення його права на податкову соціальну пільгу та форми Повідомлення про наявність зазначених порушень: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1023 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5 (31.01.2011). – Ст. 263.

інваліда; вдівців; осіб, віднесених законодавством до I або II категорії, постраждалих унаслідок Чорнобильської катастрофи; учнів, студентів, аспірантів, ординаторів; інвалідів I або II групи та інвалідів дитинства; осіб, яким присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів.

Податкова пільга, що дорівнює 200% від законодавчо встановленого розміру, повинна бути надана особі, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці; учасником бойових дій під час Другої світової війни або працювала в тилу; колишнім в'язнем концтаборів під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою; особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР; та особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда.

З травня 2009 р. право на отримання соціальної пільги в розмірі 200% було надано особам, які мають та виховують трьох або більше дітей віком до 18 років (пільга надавалась у розрахунку на кожну дитину)¹²⁰. Але норма пп. 169.1.2 п. 169.1 ст. 169 ПК України взагалі позбавила цю категорію платників податку права на отримання збільшеного розміру пільги та поставила їх у рівні умови з усіма платниками податку, що мають право на соціальну пільгу згідно з вимогами ст. 169. Натомість вважаємо цю норму не досить раціональною, адже завжди ця категорія платників податку з доходів фізичних осіб користувалася збільшеним розміром пільг, і це логічно, оскільки вони мають значно більші витрати на утримання родини. Тому необхідно повернути їм право на отримання соціальної пільги в розмірі 200% суми пільги, визначеної законодавством.

Позитивними змінами є надання податкової соціальної пільги в розмірі 150 % суми пільги, визначеної законодавством, особам, що

¹²⁰ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань соціального захисту багатодітних сімей: Закон України від 19.05.2009 р. за № 1343–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 39 (25.09.2009). – Ст. 550.

є учасниками бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, тому що раніше ця категорія платників податків оподатковувалась на загальних підставах.

Але порядок надання податкової соціальної пільги працівникам підприємств, як і раніше, так і з прийняттям ПК України має ряд обмежень. По-перше, пільга застосовується тільки до доходу, нарахованого на користь платника податку у вигляді заробітної плати (до інших видів доходів пільга не застосовується).

По-друге, розмір заробітної плати не повинен перевищувати суми місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн.

По-третє, пільга може бути застосована тільки за одним місцем роботи.

По-четверте, пільга не може бути застосована, якщо платник податку додатково (окрім заробітної плати) отримує доходи у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету.

По-п'яте, платник податку позбавляється права на податкову соціальну пільгу, якщо він отримує дохід самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

На сьогодні залишається ряд спірних питань, що виникають у процесі надання податкової соціальної пільги, які потребують законодавчого вирішення. Так абз. «г» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПК України встановлено право учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів на отримання підвищеної податкової соціальної пільги в розмірі 150%, водночас пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПК України обмежує права осіб на отримання пільги, якщо вони мають доходи у вигляді стипендії, грошового чи майнового забезпечення, одержуваного учнями, студентами, аспірантами, ординаторами, ад'юнктами, військовослужбовцями строкової служби, що виплачуються з бюджету. Згідно із цією нормою законодавства можна зробити висновок, що право на соціальну пільгу мають лише

учні недержавних вищих навчальних закладів. Водночас постає питання, чи мають право на пільгу учні у канікулярний період, коли вони не отримують стипендії з Державного бюджету. Отже, виникає потреба врегулювання цього питання. З цією метою пропонується викласти пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПК України в такій редакції:

169.2.3. податкова соціальна пільга не може бути застосована до: заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів (крім заробітної плати, що отримується за одним місцем роботи в період канікул), військовослужбовців, що виплачуються з бюджету.

Але, на наш погляд, вітчизняний механізм надання податкової соціальної пільги є недосконалим ще з ряду причин. Однією з найбільш вагомих є труднощі в порядку розрахунку розміру пільги для окремих категорій громадян: для платника податку, який утримує дитину-інваліда, – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років або є одинокою матір'ю чи батьком – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років. Механізм надання пільг з податку на доходи фізичних осіб значно покращиться, якщо взагалі скасувати поняття податкової соціальної пільги та запровадити поняття неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, як це існувало в Україні за часів дії Декрету КМ України «Про прибутковий податок з громадян».

Якщо вдаватися до історії виникнення поняття неоподатковуваного мінімуму, то вперше воно було сформовано ще у ХІХ ст. австрійським юристом А. Менгіром, який вбачав у ньому право кожного члена суспільства на речі та послуги, необхідні для його існування, перш ніж задоволені менш важливі потреби інших¹²¹. В основу введення цього поняття у фінансову науку було покладено розвиток ідеї справедливості в оподаткуванні. На той час ідея про недоторканність тієї частини доходу, яка йде на задоволення необхідних потреб його власника, знайшла своє вираження в законо-

¹²¹ Пушкарєва В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособ. [Электронный ресурс] / В.М. Пушкарєва. – М.: ИНФРА-М, 1996. – Режим доступа: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/ 15.php

давствах усіх країн, що мали в тій чи іншій формі прибутковий податок. Величина цього мінімуму визначалася залежно від рівня середніх потреб населення, рівня інфляції, фіскальних потреб держави. У 1920-х рр. в Англії прожитковий мінімум був встановлений у розмірі 135 ф. ст., у США – 3000 дол. США, у Франції – 5000 франків, у Росії (у 1916 р.) – 850 руб. В СРСР мінімум діяв у розмірі 900 руб. для робітників і службовців та від 300 до 500 руб. – для інших категорій населення¹²².

На сьогодні неоподатковуваний мінімум широко застосовується в багатьох країнах світу. Так, у Великобританії цей мінімум віднімається з доходу до застосування ставки податку, з 2003 р. він становить: для осіб у віці до 65 років – 4615 ф. ст., для осіб у віці від 65 до 74 років – 6190 ф. ст., для осіб у віці понад 75 років – 6370 ф. ст. Прибуток, отриманий у вигляді дивідендів, обкладається прибутковим податком, якщо його розмір перевищує 29 900 ф. ст.¹²³ З поняттям неоподаткованого мінімуму знайомі й громадяни інших держав: у Чилі величина щомісячного доходу, з якої не стягуються податки, встановлена в розмірі 583 дол. США, в Іспанії неоподатковуваний мінімум становить 430 тис. песет, у Китайській Народній Республіці – 800 юанів¹²⁴; у США – 2000 дол. для самотньої особи та 5000 дол. для сімейних пар¹²⁵. У Німеччині з 2005 р. встановлений прожитковий мінімум на рівні 7654 євро для неодружених та 15 329 євро для одружених¹²⁶, а в Австрії – 6000 євро¹²⁷. Тому пропонується внести зміни до ПК України в частині впровадження неоподаткованого

¹²² Там само. – М.: ИНФРА-М, 1996. – Режим доступа: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/15.php

¹²³ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М.: Дашков и К, 2005. – С. 741.

¹²⁴ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. – С. 99, 167.

¹²⁵ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М.: Дашков и К, 2005. – С. 707.

¹²⁶ Там само. – С. 731.

¹²⁷ Деловая Австрия: Спецвыпуск посвящён официальному визиту Президента России В.В. Путина в мае 2007 г. в Австрию [Электронный ресурс]. – М., 2007. – С. 18. – Режим доступа: <http://www.polpred.com/free/austria/>

мінімуму доходів громадян. Його розмір повинен дорівнювати прожитковому мінімуму, визначеному законодавством, оскільки саме ця сума є конституційною гарантією громадян для забезпечення достатнього життєвого рівня.

У ст. 48 КУ встановила право кожного громадянина на гідний рівень життя для нього і його сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло; прожитковий мінімум є тією вартісною величиною, достатньою для забезпечення нормального функціонування людського організму й збереження його здоров'я: набору продуктів харчування, мінімального набору непродовольчих товарів і послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості¹²⁸. Оподаткування заробітної плати, яка дорівнює прожитковому мінімуму, є порушенням конституційних норм.

Корисним є дослідження досвіду інших країн світу стосовно впровадження політики пільгового оподаткування доходів громадян іншими способами, крім застосування неоподатковуваного мінімуму. У Грузії законодавством передбачено повне звільнення від оподаткування доходів фізичних осіб, одержаних як спадщина від осіб першої та другої черги споріднення, та звільнення від оподаткування осіб третьої та четвертої черги в разі одержання майна в дарунок або в спадщину на суму до 150 000 ларі на рік¹²⁹. У свою чергу, українським законодавством передбачено звільнення від сплати податку на доходи фізичних осіб тільки при одержанні в дарунок або в спадщину від осіб першої черги споріднення, при одержанні доходів від осіб більш далекого ступеня споріднення спадкоємець або одаровувач зобов'язаний сплатити податок за ставкою 5%; від осіб, що не мають родинних стосунків, – за ставкою 15%. Але більш сприятливі умови для отримання спадщини та дарунків у Республіках Казахстан, Таджикистан та Узбекистан, де законодавство передбачає повне звільнення від оподаткування перелічених доходів незалежно від ступеня споріднення. Пропо-

¹²⁸ Про прожитковий мінімум : Закон України від 15.07.1999 р. за № 966–XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 38 (24.09.99). – Ст. 348.

¹²⁹ Налоговый кодекс Республики Грузия [Электронный ресурс]. – Ст. 168. – П. «и», «ж». – Режим доступа: <http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>

нується скористатися цим досвідом в Україні для мінімізації фактів ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб через небажання сплачувати його з указаних видів доходів.

У деяких державах передбачено систему відррахувань з оподаткованого доходу фізичних осіб. Так, законодавством Республіки Киргизстан надане право кожному платникові податку – фізичній особі щомісячних відррахувань із сукупного доходу в розмірі чотири-місячної мінімальної заробітної плати впродовж року¹³⁰. В Єгипті річний оподатковуваний дохід осіб, що не мають родини, зменшується на суму 1440 єг. ф., дохід сімейних платників податків, які не мають дітей, – на 1680 єг. ф., сімейних платників податків, що мають дітей, – 1920 єг. ф.¹³¹. У Російській Федерації ст. 220 ПК РФ передбачені податкові відррахування в сумі, витраченій платником податків на будівництво або придбання на території Російської Федерації житлового будинку або квартири, а також у сумі, спрямованій на погашення відсотків за цільовими позиками, отриманими від кредитних або інших організацій Російської Федерації й фактично витраченими ними на ці витрати. Згідно з російським законодавством до фактичних витрат на нове будівництво або придбання житлового будинку можуть включатися: витрати на розробку проектно-кошторисної документації; витрати на придбання будівельних та оздоблювальних матеріалів; витрати, пов'язані з роботами або послугами з будівництва та обробки; витрати на підключення до мереж електро-, водо-, газопостачання та каналізації. Але загальний розмір майнового податкового відррахування, передбаченого законодавством, не може перевищувати 1 млн. руб. без урахування сум, спрямованих на погашення відсотків за цільовими позиками (кредитами)¹³².

На сьогодні українська система пільгового оподаткування з податку на доходи фізичних осіб потребує реформування та знач-

¹³⁰ Налоговый кодекс Республики Киргизстан [Электронный ресурс]. – Ст. 76. – П. 1. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//MSMNO///kirgizia.doc>

¹³¹ Аль-Харири М. Налоговые системы Сирии и Египта (Некоторые вопросы организации и функционирования) / Аль-Харири Мухаммад ; Ин-т изуч. Израиля и Ближнего Востока. – М., 2000. – С. 69.

¹³² Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 220. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

ного спрощення. Досить складний процес розрахунку податкових соціальних пільг, щорічні зміни максимального розміру прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, від яких залежить їх розмір, призводять до помилок в обчисленні податку.

З прийняттям ПК України залишається ряд спірних питань стосовно переліку фізичних осіб, що зобов'язані згідно із чинним законодавством подавати річну податкову декларацію. Керуючись п.п. 179.1–179.2 ст. 179 ПК України, платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи відповідно до вимог законодавства. До того ж обов'язок платника податку вважається виконаним, якщо він отримував доходи: виключно від податкових агентів або від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений податок відповідно до цього розділу. Аналогічна норма була й у ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», з прийняття ПК України вона не зазнала змін.

Згідно з нормами п. 168.3 ст. 168 ПК України відповідальним за нарахування, утримання та сплату податку до бюджету є працедавець, який виступає податковим агентом. Аналізуючи норми п.п. 179.1–179.2 ст. 179 та п. 168.3 ст. 168 ПК України, можна зробити висновки, що фізична особа, яка працює на умовах трудового договору та отримує заробітну плату, повинна щороку подавати податкову декларацію про свої доходи, навіть якщо, крім заробітної плати, інших доходів вона не отримує. Цей факт підтверджує й Наказ ДПА України «Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку»¹³³, згідно з яким

¹³³ Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.09.2003 р. за № 451 //Офіційний вісник України. – 2011. – № 7 (07.02.2011). – Ст. 347.

податкові агенти, незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками, повинні подавати до податкових органів податковий розрахунок ф. № 1ДФ протягом 40 календарних днів, наступних за звітним періодом (кварталом).

Водночас ДПА України у цьому наказі роз'яснює, що *обов'язковій процедурі декларування* підлягають доходи фізичних осіб, одержані у вигляді:

- вартості подарунків;
- вартості успадкованого майна;
- доходу, отриманого орендодавцем при наданні нерухомості в оренду, якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності;
- доходу, отриманого платником податку протягом звітного податкового року від продажу інвестиційних активів;
- при отриманні нецільової благодійної допомоги від благодійника – фізичної особи;
- іноземних доходів;
- невикористаної суми страхового відшкодування, якщо платник податку, який отримав таке страхове відшкодування, не здійснює заміну (відновлення) застрахованого майна протягом встановлених строків¹³⁴.

Серед переліку доходів, що зобов'язана задекларувати фізична особа – платник податку, доходу, отриманого у вигляді заробітної плати, немає. Було б доцільно визначити окремою нормою ПК України перелік видів доходів, які повинен декларувати платник податку.

Немає ні в ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», ні в ПК України норми, яка б встановлювала кінцевий термін подачі декларації для осіб, що бажають отримати право на податковий кредит (у редакції ПК України «податкову знижку»). ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» термін подання податкової декларації з податку

¹³⁴ 2010 – рік сумлінного платника податків. Не забудьте подати декларацію про доходи та вчасно сплатити податок! [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.ck.ua/html/deklar/opan.htm>

на доходи фізичних осіб встановлено до 1 квітня року, наступного за звітним. ПК України вніс корективи до строків подачі декларації, встановивши їх до 1 травня року, що настає за звітним, для платників податку на доходи фізичних осіб; та протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців. Терміном подання декларації протягом звітного року вони не обмежені, тому можна зробити висновок, що скористатися правом на податкову знижку й подати декларацію вони можуть і після 1 травня (кінцевого строку подання декларації для осіб, які згідно із чинним законодавством зобов'язані декларувати власні доходи), але який останній день подачі декларації – незрозуміло.

Є певні застереження, що податковою знижкою можна скористатися лише протягом звітного року, тобто на наступні роки таке право не переноситься. Аналіз нормативної бази дає змогу здогадатися, що цей термін обмежується одним роком, і таке припущення підтверджується внесеними змінами до ПК України, де конкретизовано «...якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним, не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року...». Але було б доцільно внести зміни до пп. 49.18.4 п. 49.18 ст. 49 ПК України та прописати правову норму стосовно визначення цього терміну. Із цією метою пропонується викласти пп. 49.18.4 в такій редакції:

49.18. Податкові декларації, крім випадків, передбачених ПК України, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

49.18.4. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб, що зобов'язані згідно з вимогами п.п. 179.1–179.2 ст. 179 ПК України подавати таку декларацію до 1 травня року, що настає за звітним.

Пропонується додати пп. 49.18.6 п. 49.18 ст. 49 ПК України, який рекомендуємо викласти в такій редакції:

49.18.6. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб, що бажають отримати право на податкову знижку згідно з вимогами ст. 166 цього Кодексу, протягом звітного року, але не пізніше 31 грудня року, наступного за звітним.

Незважаючи на частково запропоновані зміни стосовно усунення деяких колізій щодо реалізації права на податкову знижку,

залишається ще багато спірних моментів, що потребують вирішення. Для початку необхідно розглянути, хто саме має право на отримання такої знижки, та дослідити її правову природу. Отже, згідно з пп. 14.1.170 п. 14.1 ст. 14 ПК України податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених законодавством.

У зв'язку з прийняттям ПК України було внесено певні корективи до порядку зменшення оподатковуваного доходу платника податку. Насамперед було змінено термінологію, адже ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» законодавчо встановлював право фізичних осіб – платників податку на отримання податкового кредиту, ПК України змінив термін «податковий кредит» на «податкову знижку». Внесено зміни до визначення терміна, відтепер не конкретизується, що винятком для віднесення до податкової знижки є витрати на сплату податку на додану вартість та акцизного збору. Тому можна зробити висновок, що відтепер ці витрати теж будуть включатися до податкової знижки.

Основною вимогою для отримання податкової знижки є необхідність подання річної податкової декларації, в якій відображаються підстави для нарахування такої знижки. ПК України п. 166.3 ст. 166 встановлює перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки, серед яких:

- частина суми процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом;
- сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні згідно з вимогами чинного законодавства, в якості таких;
- сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної

або вищої освіти платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати;

– сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків.

Водночас, надаючи право на отримання податкової знижки, законодавець паралельно вводить ряд обмежень щодо її отримання, зокрема, чимало видів витрат лімітується. Так, пп. 166.3.2 п. 166.3 ст. 166 ПК України передбачено включення до суми податкової знижки суми, що не перевищує 4% від суми загального оподаткованого доходу звітного року платника податку, що передав кошти або майно на користь неприбуткових організацій. Згідно з українським законодавством до неприбуткових організацій належать: установи пенітенціарної системи, благодійні організації, релігійні та установи Червоного Хреста, політичні партії, громадські об'єднання, органи державного та місцевого самоврядування, установи культури¹³⁵. Основною метою діяльності цих організацій є: задоволення релігійних потреб суспільства; виховання інтелектуально розвиненої людини, залучення її до культурного та духовного життя; розширення її політичних поглядів тощо.

На сьогодні держава не може надати підтримку таким організаціям, тому вони існують за рахунок членських внесків, добровільних пожертвувань, спонсорської допомоги, а через неналежне фінансування ці організації не можуть виконувати свою основну функцію – задоволення потреб суспільства. У ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» обмеження було встановлено на рівні 5%. Прийняття ПК України зробило ще більш жорстке обмеження, що спричинить негативні наслідки для таких неприбуткових організацій. Необхідно законодавчо закріпити можливість включення сум благодійної допомоги неприбутковим організаціям у необмеженому розмірі або збільшити ліміт – це

¹³⁵ Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій: Наказ Мінфіну від 24.01.2013 р. за № 37 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 17 (12.03.2013). – Ст. 591.

дозволило б державі стимулювати фінансування таких організацій та водночас зекономити кошти бюджетів усіх рівнів. Можна скористатися досвідом Російської Федерації, де податкові вирахування у вигляді сум, наданих неприбутковим організаціям, передбачені в розмірі 25% від суми отриманого доходу¹³⁶.

Позитивними змінами є право фізичної особи на включення до податкової знижки суми, процентів за користування іпотечним житловим кредитом, наданим позичальнику в національній або іноземній валютах, та фактично сплачених протягом звітного податкового року протягом 10 послідовних календарних років. ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачав право на включення до складу податкового кредиту суми сплачених процентів за іпотечним житловим кредитом не частіше одного разу на 10 календарних років, починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися. Але, незважаючи на позитивні зміни, залишились певні обмеження в частині застосування коефіцієнта, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки та дорівнює діленню мінімальної площі (яку встановлено в розмірі 100 кв. м) на фактичну загальну площу житла платника податку за рахунок іпотечного кредиту.

Певні обмеження існують у разі отримання податкової знижки у вигляді компенсації суми коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти, у частині лімітування розміру витрат на отримання такої знижки, який встановлено в пп. 169.4.1 п. 169.4, ст. 169 ПК України, де вказано, що податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн.

¹³⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 219. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phpml?kodeks=14>

Аналізуючи норми ПК України, стає незрозуміло співвідношення податкової соціальної пільги, податкової знижки на навчання. Більш коректно було б у самому пп. 166.3.3 п. 166.3 ст. 166 ПК України конкретизувати розмір обмежень для отримання податкової знижки. Керуючись запропонованою нормою неможливо визначити розмір граничної суми та період, за який встановлюється ця сума в розрахунку за кожний місяць навчання, адже існує денна та заочна форма навчання, яка має установочні та екзаменаційні сесії. Тому питання визначення періоду для заочної форми залишається дискусійним.

Залишається законодавчо неврегульованим ще ряд питань. Наприклад, скільки саме місяців навчання включати до розрахунку податкової знижки при денній формі навчання, адже навчальний процес відбувається з вересня до червня (включати тільки за ці періоди чи за весь календарний рік). Деякі платники податку сплачують за навчання в закладі освіти одноразово за декілька років, чи можна всю цю суму витрат включити до податкової знижки? У редакції ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» не було норми, яка б урегульовувала отримання податкового кредиту в разі навчання платника податку в магістратурі, інтернатурі; здобуття другої вищої освіти. У ПК України ці податкові правовідносини також залишилися неврегульованими.

Для правового врегулювання названих вище питань пропонуємо викласти пп. 166.3.3 п. 166.3 ст. 166 ПК України в такій редакції:

166.3.3. суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти (отримання освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр», «спеціаліст», «магістр», «інтерн») такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати. Така сума не може перевищувати розміру, який дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн. у розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року. Для отримання податкової знижки на навчання у вищому навчальному закладі на заочній формі навчальним роком вважати період, як для денної форми навчання. У

разі, якщо платник податку здійснює авансові платежі на користь закладів освіти, він має право на податкову знижку в розмірі вартості навчання за один навчальний рік. Платник податку не має права на отримання податкової знижки в разі здобуття другої або наступної вищої освіти.

ПК України пп. 166.4.2 п. 166.4 ст. 166 встановлено, що загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку у звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого тільки як заробітна плата, зменшеного на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, та суму податкової соціальної пільги за її наявності. Але доцільно внести зміни до зазначеного вище підпункту в частині скасування обмежень сум річного загального оподатковуваного доходу платника податку та дозволити включати й інші суми доходів, з яких було сплачено податок з доходів фізичних осіб, винятком можуть бути тільки ті доходи, що не є об'єктом оподаткування.

Вважаємо за доцільне внести зміни до пп. 166.4.2 п. 166.4 ст. 166 ПК України в частині розширення переліку медичних послуг, які платник податку може включити до складу витрат і, відповідно, на їх суму зменшувати податок з доходів. Адже на сьогодні перелік медичних послуг та ліків, витрати на які можна включити до складу податкової знижки, є вичерпним. Проте такий підхід законодавців є суб'єктивним, і визначити життєво необхідний перелік ліків неможливо, адже, на нашу думку, для кожної фізичної особи він може бути особистим, враховуючи індивідуальний стан здоров'я, потреби та побажання, тому українським законодавцям було б корисно скористатися досвідом США та Німеччини, де відсутні обмеження щодо вирахування вищевказаних витрат з доходів платників податків¹³⁷.

Можна зробити висновок, що українська система відрахувань є недосконалою і потребує корективів. Так, перш за все, необхідно збільшити розмір витрат за іпотечними кредитами, які дозволено

¹³⁷ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – 872 с.

включати до податкової знижки, та зняти обмеження стосовно суми витрат, перерахованих на користь неприбуткових організацій у вигляді благодійної допомоги для здійснення ними основної діяльності, передбаченої у статуті. Необхідно врегулювати механізм отримання податкової знижки у вигляді перерахування коштів на користь закладів освіти для компенсації витрат на навчання в частині конкретизації обмежень розміру знижки та чіткого встановлення періоду, за який платник податку може отримати таку знижку.

Запитання для самоконтролю

1. Історичні аспекти стягнення податку на прибуток в Україні.
2. Платники податку на прибуток підприємств.
3. Об'єкт оподаткування на прибуток підприємств.
4. Порядок визначення доходів підприємств та їх склад.
5. Склад витрат підприємства та порядок їх визначення.
6. Податкова база податку на прибуток підприємств.
7. Ставки податку на прибуток підприємств.
8. Звільнення від оподаткування прибутку підприємств та особливості оподаткування деяких підприємств, установ і організацій.
9. Платники податку на доходи фізичних осіб.
10. Об'єкт та база оподаткування податку на доходи фізичних осіб.
11. Податкова знижка, що може застосовуватися до платника податку на доходи фізичних осіб.
12. Ставки податку на доходи фізичних осіб.
13. Поняття податкової соціальної пільги.
14. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи фізичною особою.

ГЛАВА 8. Правові засади справляння екологічних податків і зборів

- 1. Екологічний податок.*
- 2. Плата за користування надрами.*
- 3. Плата за землю.*
- 4. Збір за спеціальне використання води.*
- 5. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів.*

§ 1. Екологічний податок

Екологічний податок у правовій системі України.

Визначення екологічного податку надано у ст. 14 ПК України. Це – загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 01.04.2009 р. Цей податок відповідно до пп. 9.1.6 ПК України включено до складу загальнодержавних податків та зборів, що наведені у п.9.1 ст. 9 вказаного Кодексу.

У юридичній літературі такий податок розглядається як безеквівалентний платіж¹³⁸.

Сплата екологічного податку передбачена основними принципами охорони навколишнього природного середовища у п. л) ч. 1

¹³⁸ Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 210.

ст. 3 ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища»¹³⁹, а саме: встановлення екологічного податку, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за користування надрами відповідно до ПК України.

Встановлення ставок екологічного податку відповідно до п. г) ч. 1. ст. 41 ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища» є економічним заходом забезпечення охорони навколишнього природного середовища. Економічні заходи передбачають не тільки стягування податку, але і стимулювання раціональних природокористувачів. Так, підприємствам, установам та організаціям, а також громадянам надаються податкові та інші пільги при впровадженні ними маловідходних, енерго- і ресурсозберігаючих технологій та використанні нетрадиційних видів енергії, здійсненні інших ефективних заходів щодо охорони навколишнього природного середовища.

Кошти від екологічного податку (за винятком тих, що справляються за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк), керуючись ст. 46 ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища» зараховуються до державного і місцевих бюджетів згідно з БК України¹⁴⁰.

Відповідно до п. 5¹ розд. VI БК України встановлено, що екологічний податок (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк) зараховується у таких пропорціях:

1) до спеціального фонду державного бюджету:

у 2013 році – 53 відсотки, з них 33 відсотки із спрямуванням

¹³⁹ Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. за № 1264-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41 (08.10.91). – Ст. 546.

¹⁴⁰ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. за № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50 – 51 (24.12.2010). – Ст. 572.

на фінансове забезпечення виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку у порядку, встановленому КМ України;

з 2014 року – 65 відсотків, з них 50 відсотків із спрямуванням на фінансове забезпечення виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку у порядку, встановленому КМ України;

2) до спеціального фонду місцевих бюджетів:

у 2013 році – 47 відсотків, у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів – 33,5 відсотка, обласних бюджетів та бюджету АРК – 13,5 відсотка, бюджетів міст Києва та Севастополя – 47 відсотків;

з 2014 року – 35 відсотків згідно з п. 10 ч. 2 ст. 69 БК України.

Таким чином в Україні формуються фонди для фінансування заходів охорони навколишнього природного середовища, а саме: державний та місцевий.

Доходи Державного бюджету України на 2013 рік відповідно до додатка № 1 до ЗУ «Про Державний бюджет України на 2013 рік»¹⁴¹ щодо екологічного податку заплановано на рівні 2123500,0 тис. грн.

Платники екологічного податку. Платниками цього податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

¹⁴¹ Про Державний бюджет України на 2013 рік: Закон України від 06.12.2012 р. за № 5515-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 97 (28.12.2012). – Ст. 3903.

- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива.

Словосполучення «які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива», за думкою фахівців, повинно тлумачитися як «особи, які купують паливо»¹⁴².

Екологічний податок збирається за викиди в атмосферне повітря, скиди у водні об'єкти та поводження з деякими видами відходів.

Правове регулювання щодо охорони атмосферного повітря здійснюється ЗУ «Про охорону атмосферного повітря»¹⁴³. Ним встановлено поняття **викиду** – надходження в атмосферне повітря забруднюючих речовин або суміші таких речовин. Під **забруднюючою речовиною** в розумінні зазначеного вище Закону мається на

¹⁴² Науково-практичний коментар до статті 240 ПК України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 28.03.2011 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК005775.LHT. – Назва з екрана.

¹⁴³ Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16.10.1992 р. за № 2707-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50 (15.12.92). – Ст. 678.

увазі – речовина хімічного або біологічного походження, що присутня або надходить в атмосферне повітря і може прямо або опосередковано справляти негативний вплив на здоров'я людини та стан навколишнього природного середовища.

Екологічний податок, відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 22 вище зазначеного Закону, належить до організаційно-економічних заходів щодо забезпечення охорони атмосферного повітря. Також підприємствам, установам, організаціям та громадянам – суб'єктам підприємницької діяльності надаються податкові пільги у разі впровадження ними маловідхідних, енерго- і ресурсозберігаючих технологій, застосування заходів щодо регулювання діяльності, що впливає на клімат, здійснення інших природоохоронних заходів з метою скорочення викидів забруднюючих речовин та зменшення рівня впливу фізичних і біологічних факторів на атмосферне повітря.

Пільги надаються також і водокористувачам у разі впровадження ними подібних технологій, що зменшують негативний вплив на води. Це прямо передбачено п. 4 ч. 1 ст. 29 ВК України¹⁴⁴. Наступна стаття вказаного Кодексу передбачає збори за спеціальне водокористування, які справляються з метою стимулювання раціонального використання, охорони вод та відтворення водних ресурсів і включають збір за спеціальне використання води та екологічний податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміри яких встановлюються ПК України.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів стягується в разі здійснення спеціального водокористування у розумінні ст. 48 ВК України та особа є платником збору за спеціальне використання водних ресурсів у розумінні ст. 30 цього Кодексу. Відповідно до ст. 48 ВК України спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів. Забруднююча

¹⁴⁴ Водний кодекс України від 06.06.1995 р. за № 213/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24 (13.06.95). – Ст. 189.

речовина в розумінні цього кодексу – речовина, яка привноситься у водний об'єкт у результаті господарської діяльності людини.

Спеціальне водокористування здійснюється юридичними і фізичними особами насамперед для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, с/г, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб. ВК України у ст. 49 визначено, що спеціальне водокористування здійснюється на підставі дозволу. Він надається відповідно до процедури погодження та видачі юридичним і фізичним особам дозволів на спеціальне водокористування (забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання у водні об'єкти забруднюючих речовин, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів)¹⁴⁵.

Окрім сплати екологічного податку, в разі скидів і викидів в атмосферне повітря та водні об'єкти, суб'єкти господарської діяльності при поводженні з відходами, керуючись п. і) ч. 1. ст. 17 ЗУ «Про відходи»¹⁴⁶, зобов'язані своєчасно в установленому порядку сплачувати екологічний податок, що справляється за розміщення відходів. У цьому Законі термін «відходи» вживається у такому значенні: будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

Організаційно-економічні заходи щодо забезпечення утилізації відходів і зменшення обсягів їх утворення у п. б ч. 1 ст. 38 ЗУ «Про

¹⁴⁵ Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459: Постанова КМ України від 13.03.2002 р. за № 321 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 12 (05.04.2002). – Ст. 590.

¹⁴⁶ Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. за № 187/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 36–37. – Ст. 242.

відходи» передбачають встановлення ставок екологічного податку, що справляється за розміщення відходів, із диференціацією залежно від рівня їх небезпеки та цінності території. Вказаним Законом передбачено надання суб'єктам підприємницької діяльності, які утилізують, зменшують обсяги утворення відходів та впроваджують у виробництво маловідходні технології, відповідно до законодавства податкових, кредитних та інших пільг, а також надання в установленому законодавством порядку податкових, кредитних та інших пільг суб'єктам підприємницької діяльності, які здають відходи як вторинну сировину та займаються збиранням і заготівлею таких відходів.

Однак треба мати на увазі, що не є платниками екологічного податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину. Наприклад, не є платниками екологічного податку такі суб'єкти у разі розміщення (зберігання) на своїй території відходів як вторинної сировини, зокрема металобрухту¹⁴⁷.

Термін «окремі види відходів як вторинна сировина» потрібно розуміти у значенні п. 3 ч. 3 ст. 9 ЗУ «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»¹⁴⁸ – збирання і заготівля окремих видів відходів як вторинної сировини. Згідно з переліком¹⁴⁹, що визначений КМ України, до окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягають ліцензуванню,

¹⁴⁷ Щодо сплати екологічного податку у разі розміщення (зберігання) на своїй території відходів як вторинної сировини: Лист Державної податкової служби України від 28.04.2012 р. за № 7600/6/15-1215 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : збірник систематизованого законодавства. – 2012. – 07. – № 7.

¹⁴⁸ Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 р. за № 1775-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36 (08.09.2000). – Ст. 299.

¹⁴⁹ Про затвердження переліку окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягають ліцензуванню: Постанова КМ України від 28.02.2001 р. за № 183 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 9 (16.03.2001). – Ст. 361.

відносяться на сьогоднішній час два види відходів: полімерні та гумові, у тому числі зношені шини.

На практиці головні протиріччя та непорозуміння при оформленні дозвільних документів у сфері поводження з відходами та збору екологічного податку пов'язані із неправильним розумінням термінів «розміщення відходів» та «зберігання відходів», які визначені у ст. 1 ЗУ «Про відходи».

Терміни «розміщення відходів» (зберігання та захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах) і «зберігання відходів» (тимчасове розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи об'єктах (до їх утилізації чи видалення) спеціально визначені у вище зазначеному нормативному акті, оскільки подальша доля цих відходів суттєво відрізняється.

Якщо розміщені відходи назавжди чи практично на невизначений довготривалий термін будуть захоронені чи займуть визначене місце на поверхні, то відходи, що тимчасово зберігаються, в майбутньому можуть бути передані на утилізацію чи видалення. Отже, вказані заключні операції, можливо, будуть проведені в інших місцях чи іншими суб'єктами господарювання.

Таким чином, тимчасове зберігання відходів у контейнерах чи урнах не є розміщенням відходів у розумінні ст. 1 ЗУ «Про відходи»¹⁵⁰.

ПК України пп. 14.1.223 п. 14.1 ст. 14 так визначено термін «розміщення відходів» – постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволу уповноважених органів. Це визначення суттєво відрізняється від аналогічного, наданого у ЗУ «Про відходи». Відповідно до ст. 5 ПК України, у разі якщо поняття, терміни,

¹⁵⁰ Про відмінність в термінах «розміщення відходів» і «зберігання відходів», віднесення місць тимчасового зберігання відходів до спеціально відведених, обов'язки сплачувати екологічний податок за розміщення відходів: Лист Міністерства екології та природних ресурсів України від 05.09.2011 р. за № 16687/07/10-11 // Бухгалтер. – 2011. – 11. – № 41.

правила та положення інших актів протирічать поняттям, термінам, правилам та положенням ПК України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України.

ДПС України направила для використання у роботі рекомендації щодо особливостей адміністрування у 2013 р. екологічного податку в умовах дії ПК України, БК України та ЗУ «Про внесення змін до ПК України щодо удосконалення деяких податкових норм»¹⁵¹. Так, змінено значення поняття «розміщення відходів», яке визначено пп. 14.1.223 п. 14.1 ст. 14 ПК України. З набранням чинності зазначеної норми (з 01.01.2013 р.) усувається подвійне оподаткування екологічним податком розміщення суб'єктами господарювання відходів у спеціально відведених місцях чи об'єктах, що розташовані на власних територіях, а відповідно, при тимчасовому зберіганні відходів суб'єкти господарювання не сплачуватимуть екологічний податок у разі наявності у них договору на видалення та утилізацію відходів з суб'єктами господарювання (комунальними або спеціалізованими підприємствами тощо) і передачі відходів у встановлені цим договором терміни на утилізацію та захоронення.

Також врегульовано питання щодо несплати екологічного податку за обсяги та види (класи) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання (незалежно від наявності ліцензії на збирання та заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини)¹⁵².

ДПС України раніше з цього приводу також надавала роз'яснення, відповідно до якого місця тимчасового зберігання відходів, наприклад для тимчасового зберігання небезпечних відходів перед передачею на знешкодження або утилізацію спеціалізованим

¹⁵¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм: Закон України від 24.05.2012 р. за № 4834-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 49 (06.07.2012). – Ст. 1917.

¹⁵² Про особливості адміністрування екологічного податку у 2013 році: Лист Державної податкової служби України від 27.12.2012 р. за № 12699/0/71-12/15-2117 // Вісник податкової служби України. – 2013. – 01. – № 1.

організаціям, контейнери або урни для збирання побутових відходів не є місцями їх остаточного видалення і не належать до спеціально відведених місць чи об'єктів. Отже, платниками екологічного податку за розміщення побутових відходів є лише ті суб'єкти господарювання, що розміщують їх у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах, на використання яких отримано відповідний дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища або його органів на місцях¹⁵³.

Тобто у житлово-комунальних підприємств (ОСББ, ЖБК, ЖЕК) є об'єктом та базою щоквартального оподаткування відходи (у тому числі небезпечні відходи, побутові відходи, інші відходи, які утворилися у процесі діяльності та підлягають утилізації чи видаленню), що тимчасово розміщуються (зберігаються), незалежно від терміну, до їх передачі на утилізацію або розміщення іншому суб'єкту господарювання (комунальному або спеціалізованому підприємству тощо) в місця видалення відходів¹⁵⁴.

Також врегульовано питання щодо несплати екологічного податку за обсяги та види (класи) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання (незалежно від наявності ліцензії на збирання та заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини).

ПК України окремо передбачено справляння екологічного податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк. Вказані правовідносини регулюються також такими ЗУ: «Про

¹⁵³ Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо екологічного податку, що справляється за розміщення побутових відходів: Наказ Державної податкової служби України від 16.12.2011 р. за № 258 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 12. – № 238 (21.12.2011).

¹⁵⁴ Щодо обчислення, нарахування та сплати до бюджету екологічного податку: Лист Державної податкової адміністрації від 07.09.2011 р. за № 24090/7/15-2117 // Баланс-Бюджет. – 2011. – 10. – № 43.

поводження з радіоактивними відходами»¹⁵⁵ та «Про Загальнодержавну цільову екологічну програму поводження з радіоактивними відходами»¹⁵⁶. Її метою є реалізація державної політики у сфері поводження з радіоактивними відходами, спрямованої на захист довкілля, життя і здоров'я населення від дії іонізуючого випромінювання. Програмою передбачено діяльність за такими основними напрямками:

- поводження з радіоактивними відходами на майданчиках підприємств, на яких вони утворюються;
- поводження з радіоактивними відходами на спеціалізованих підприємствах з поводження з радіоактивними відходами до моменту їх захоронення;
- захоронення радіоактивних відходів.

Не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела;
- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами,

¹⁵⁵ Про поводження з радіоактивними відходами: Закон України від 30.06.1995 р. за № 255/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 27 (04.07.95). – Ст. 198.

¹⁵⁶ Про Загальнодержавну цільову екологічну програму поводження з радіоактивними відходами: Закон України від 17.09.2008 р. за № 516-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 5 (30.01.2009). – Ст. 8.

основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів.

Таким чином, законодавством визначаються платники не тільки за ознакою юридичної чи фізичної особи, але й відбувається певна деталізація організаційно-правової форми юридичних осіб. Так, платниками екологічного податку можуть бути:

- а) суб'єкти господарювання;
- б) юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність;
- в) бюджетні установи;
- г) громадські та інші підприємства, установи та організації;
- д) постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників¹⁵⁷.

Вказані суб'єкти мають здійснювати свою діяльність на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони.

Відповідно до ст. 241 ПК України податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами.

До податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які:

- здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника;
- здійснюють ввезення палива на митну територію України.

Об'єкт оподаткування екологічним податком. ПК України п. 242.1 ст. 242 об'єкт і база екологічного податку визначені як щось єдине. Причому такий підхід дещо не узгоджується з підходом до розуміння об'єкта і бази оподаткування, відображеним у цьому ж

¹⁵⁷ Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – С. 422.

Кодексі. Зокрема, відповідно до ст. 22 ПК України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Базою оподаткування визначено «фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання» (ст. 23 ПК України). Тобто ст. 22 та 23 ПК України не дозволяють ототожнити об'єкт та базу оподаткування¹⁵⁸.

У юридичній літературі об'єкт оподаткування визначається як «те, що підлягає оподаткуванню», а база оподаткування як «вартісна, фізична або інша характеристика об'єкта оподаткування...». Це дає підстави дійти висновку про неможливість їх ототожнення. У зв'язку з викладеним вище спільне визначення бази та об'єкта оподаткування може бути сприйнято лише як прийом юридичної техніки, застосований з метою запобігання невинновданому розширенню нормативно-правового акта¹⁵⁹.

Об'єктом та базою оподаткування екологічного податку є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- обсяги та види палива, у тому числі виробленого з давальницької сировини, реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами, крім:

¹⁵⁸ Науково-практичний коментар до статті 240 ПК України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 28.03.2011 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК005777.ЛНТ. – Назва з екрана.

¹⁵⁹ Там само.

– обсягів палива, вивезених з митної території України в митних режимах експорту або реекспорту та/або переробки на митній території України, засвідчених належно оформленою митною декларацією;

– мазуту та пічного палива, що використовуються у процесі виробництва тепло- та електроенергії;

- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Платники екологічного податку (незалежно від того чи отримано ними дозвіл на здійснення викидів) застосовують ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, передбачені ст. 243 ПК України.

Відповідно до п. 2 підр. 5 розд. XX Перехідних положень ПК України визначено особливості застосування ставок екологічного податку. Так, за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли:

– з 1 січня 2013 р. до 31 грудня 2013 р. включно, ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, передбачених ст. ст. 243–246 ПК України;

– з 1 січня 2014 р., ставки податку становлять 100 відсотків від ставок, передбачених ст. ст. 243–246 ПК України.

ПК України у п. 243.1 ст. 243 встановлені ставки податку в гривнях за тонну залежно від назви забруднюючої речовини.

Відповідно до п. 243.2 ст. 243 ПК України ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до п. 243.1 ст. 243 ПК України та на які встановлено клас небезпеки, встановлені в гривнях за тонну залежно від класу небезпеки.

ПК України п. 243.3 ст. 243 визначено, що для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до п. 243.1 ст. 243 ПК України та

на які не встановлено клас небезпеки (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовнонебезпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів у гривнях за тонну.

Ставка податку за викиди двоокису вуглецю становить 0,2 грн за 1 тонну (п. 243.4 ст. 243 ПК України).

Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпеки та орієнтовнонебезпечний рівень впливу (крім двоокису вуглецю) – неметанові легкі органічні сполуки та сажі, ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпеки згідно з п. 243.2 ст. 243 ПК України (п. 243.5 ст. 243 ПК України).

До сфери повноважень органів ДПС не належить визначення вмісту речовин, які надходять в атмосферне повітря від стаціонарних джерел забруднення, та встановлення класу небезпеки та орієнтовнонебезпечного рівня впливу для таких забруднюючих речовин¹⁶⁰.

Щорічно вносяться зміни до ПК України щодо ставок екологічного податку, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін.

Клас небезпеки хімічної речовини визначають відповідно до ГОСТ 12.1.007-76. Шкідливі речовини. Класифікація і загальні вимоги безпеки, затвердженого постановою Державного комітету СРСР зі стандартів від 10.03.1976 р. № 579¹⁶¹. Згідно з п. 1.1 вказаного акта за ступенем впливу на організм шкідливі речовини поділяються на чотири класи небезпеки:

- 1-й – речовини надзвичайно небезпечні;
- 2-й – речовини високонебезпечні;
- 3-й – речовини помірно небезпечні;
- 4-й – речовини малонебезпечні.

¹⁶⁰ Щодо ставок екологічного податку: Лист Державної податкової адміністрації у м. Києві від 30.08.2011 р. за № 8677/10/31-606 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – 11. – № 101.

¹⁶¹ ГОСТ 12.1.007-76* ССБТ. Вредные вещества. Классификация и общие требования безопасности (Шкідливі речовини. Класифікація і загальні вимоги безпеки). Введ. з 01.01.1977 г.

Клас небезпеки шкідливих речовин встановлюють залежно від норм та показників, які наведені у спеціальній таблиці.

ПК України у ст. 244 визначено ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі здійснення торгівлі на митній території України паливом власного виробництва та у разі ввезення палива на її митну територію.

Платники екологічного податку, які здійснюють скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, що виникають за результатами господарської діяльності, повинні отримати дозвіл на спеціальне водокористування¹⁶². Забруднюючою речовиною потрібно вважати речовину, яка привноситься у водний об'єкт у результаті господарської діяльності людини та спричиняє погіршення якості води¹⁶³. Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти обраховуються у гривнях за одну тонну залежно від забруднюючої речовини. Законодавець визначає дев'ять таких речовин: азот амонійний, завислі речовини, нафтопродукти, нітрати і та ін.

Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли до зазначеного вище переліку та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовнобезпечний рівень впливу, також обраховуються у гривнях за одну тонну.

Під гранично допустимою концентрацією (ГДК) речовин у воді треба розуміти встановлений рівень концентрації речовини у воді, вище якого вода вважається не придатною для конкретних цілей водокористування. До повноважень головного державного санітарного лікаря України п. б) ч. 1 ст. 40 ЗУ «Про забезпечення

¹⁶² Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації стосовно особливостей справляння екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти [Електронний ресурс] : Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. за № 1179 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dpa1720.LHT. – Назва з екрана.

¹⁶³ Про затвердження Методики розрахунку розмірів відшкодування збитків, заподіяних державі внаслідок порушення законодавства про охорону та раціональне використання водних ресурсів: Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 20.07.2009 р. за № 389 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 63 (28.08.2009). – Ст. 2242.

санітарного та епідемічного благополуччя населення»¹⁶⁴ віднесено затвердження орієнтовнобезпечних рівнів хімічних і чинників у воді, повітрі, ґрунті. Отже, для хімічних факторів впливу на довкілля застосовуються гранично допустимі концентрації та орієнтовнобезпечні рівні впливу забруднюючих речовин (ОБРВ)¹⁶⁵. Наприклад, ОБРВ шкідливих речовин у воді рибогосподарських водних об'єктів¹⁶⁶. Хоча сам термін «орієнтовнобезпечний рівень впливу» частіше застосовується лише при регулюванні охорони атмосферного повітря.

За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено ГДК або ОБРВ, застосовуються ставки податку за найменшою величиною ГДК, наведеною у п. 245.2 ст. 245 ПК України.

Законодавець особливо охороняє замкнені водні об'єкти, такі як ставки та озера. За скиди в них забруднюючих речовин ставки податку, зазначені вище, збільшуються у 1,5 раза. Відповідно до визначення, даного у ВК України, озеро це – природна западина суші, заповнена прісними або солоними водами. Ставок відноситься до штучно створеної водойми, але місткістю він не може бути більше 1 млн куб. метрів.

Визначаючи ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, у п. 246.1 ст. 246 ПК України спеціально виділено ставки податку за розміщення окремих видів надзвичайно небезпечних відходів, плата за які визначається не за тонну, а за одиницю:

¹⁶⁴ Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення: Закон України від 24.02.1994 р. за № 4004-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – 27 (05.07.94). – Ст. 218.

¹⁶⁵ Про затвердження Державних санітарних правил планування та забудови населених пунктів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 19.06.1996 р. за № 173 // Ліга : Закон. – 1 файл. – REG1404.LHT. – Назва з екрана.

¹⁶⁶ Про затвердження Інструкції про порядок розробки та затвердження гранично допустимих скидів (ГДС) речовин у водні об'єкти із зворотними водами [Електронний ресурс] : Наказ Мінприроди від 15.12.1994 р. за № 116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – REG523.LHT. – Назва з екрана.

- обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, – 506,44 грн;
- люмінесцентні лампи – 8,81 грн.

Це зроблено у зв'язку з тим, що кількість таких відходів зростає і їх переробка вимагає все більших асигнувань. Наприклад, на рівні КМ України прийнято рішення щодо заміни у бюджетній сфері ламп розжарювання енергоефективними приладами освітлення¹⁶⁷. Отже, вся бюджетна сфера в обов'язковому порядку має використовувати енергозберігаючі лампи освітлення і відповідно після виходу їх із ладу утилізувати належним чином.

Ставки податку за розміщення відходів визначаються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів. Існує всього чотири класи небезпеки відходів в залежності від рівня їх небезпечності¹⁶⁸. Ставка податку визначається у гривнях за одну тону.

Відходи в Україні мають своє маркування відповідно до державного класифікатора відходів¹⁶⁹, який входить до державної системи класифікації кодування техніко-економічної і соціальної інформації. Він забезпечує інформаційну підтримку у вирішенні широкого кола питань державного управління відходами та ресурсовикористанням на базі системи обліку і звітності, гармонізованої з міжнародними системами, зокрема, у галузі екології, захисту життя та здоров'я населення, безпеки праці, ресурсозбереження, структурної перебудови економіки, сертифікації продукції (послуг) та систем якості.

¹⁶⁷ Про схвалення пріоритетних напрямів діяльності у сфері енергоефективності та енергозбереження на 2008 – 2009 роки [Електронний ресурс] : Розпорядження КМ України від 16.10.2008 р. за № 1334-р // Ліга : Закон. – 1 файл. – KR081334.LHT. – Назва з екрана.

¹⁶⁸ ДСанПіН 2.2.7.029-99. Гігієнічні вимоги щодо поводження з промисловими відходами та визначення їх класу небезпеки для здоров'я населення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/gigienichni-vimogi-shodo-povodzhennja-z-promislovimi-vidhoda-nor3041.html>

¹⁶⁹ Державний класифікатор України. Класифікатор відходів ДК 005-96 [Електронний ресурс]: Наказ Держстандарту від 29.02.1996 р. за № 89 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin7371.LHT. – Назва з екрана.

Віднесення конкретного відходу до того чи іншого класу небезпеки визначається за переважним вмістом відповідного хімічного елемента чи речовини, винесених у назву групи небезпечних відходів. Якщо до складу конкретного відходу входять два чи більше шкідливих хімічних елементи, а також речовини, які належать до різних груп небезпечних відходів, то віднесення цього відходу до відповідної групи проводиться за складовим елементом (сполукою), який має найвищий клас небезпеки. При рівній їх небезпеці віднесення до конкретної групи проводиться за переважною кількістю хімічного елемента (сполуки), який винесено в назву групи небезпечних відходів¹⁷⁰.

За розміщення відходів, щодо яких не визначено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки, а за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку, зазначені у п.п. 246.1–246.3 ст. 246 ПК України, збільшуються у 3 рази.

При розміщенні відходів застосовується коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі. Якщо це здійснюється в межах населеного пункту або на відстані менше як 3 км від таких меж, то застосовується коефіцієнт – 3, а якщо на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту, то відповідно – 1.

Відповідальність за правильність визначення нормативів утворення відходів, лімітів на утворення та розміщення відходів, їх несвоєчасне затвердження або незатвердження несе їх власник. Контроль за правильністю визначення лімітів на утворення та розміщення відходів, їх дотриманням здійснює Держекоінспекція та її територіальні органи¹⁷¹.

¹⁷⁰ Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I–III класів небезпеки»: Наказ Держкомстату від 24.10.2006 р. за № 494 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 46 (27.11.2006). – Ст. 3097.

¹⁷¹ Про затвердження Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів: Постанова КМ України від 03.08.1998 р. за № 1218 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 31 (20.08.98). – Ст. 1183.

Ставка податку за утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії – експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені, становить 0,0074 грн у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії. Кориguючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій), залежно від активності радіоактивних відходів: високоактивні – 50, а середньо- та низькоактивні – 2.

Законодавством визначено ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк. Залежно від категорій радіоактивних відходів визначаються: ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання), гривень за 1 куб. метр та ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, гривень за 1 куб. сантиметр.

Відповідно до ч. 1 ст. 33 ЗУ «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку»¹⁷² експлуатуюча організація (оператор) це – призначена державою юридична особа, яка здійснює діяльність, пов'язану з вибором майданчика, проектуванням, будівництвом, введенням в експлуатацію, експлуатацією, зняттям з експлуатації ядерної установки або вибором майданчика, проектуванням, будівництвом, експлуатацією, закриттям сховища для захоронення радіоактивних відходів, забезпечує ядерну та радіаційну безпеку і несе відповідальність за ядерну шкоду. Подібне визначення міститься також у п. 5) ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії»¹⁷³.

¹⁷² Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку: Закон України від 08.02.1995 р. за № 39/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 12 (21.03.95). – Ст. 81.

¹⁷³ Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії: Закон України від 11.01.2000 р. за № 1370-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 9 (03.03.2000). – Ст. 68.

Категорії радіоактивних відходів та об'єктів, призначених для поводження з ними, розбито на три види: високоактивні, середньо-активні та низькоактивні¹⁷⁴.

Порядок обчислення, звітності та сплати екологічного податку. Необхідно мати на увазі, що п. 2 підр. 5 розд. XX ПК України встановлено тимчасові особливості сплати екологічного податку. Згідно із зазначеними положеннями за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли з 1 січня 2013 р. до 31 грудня 2013 р. включно, ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, передбачених ст. ст. 243–246 ПК України, а з 1 січня 2014 р. ставки податку будуть становити вже 100 відсотків від зазначених ставок.

Суми екологічного податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку (крім тих, які визначені п. 240.2 ст. 240 ПК України), податковими агентами (які визначені пп. 241.2.1 п. 241.2 ст. 241 ПК України). Податкові агенти, які визначені пп. 241.2.2 п. 241.2 ст. 241 ПК України, обчислюють суми податку на дату подання митної декларації для митного оформлення.

У разі, якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, обчислюються платниками податку самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів викидів (забруднюючої речовини в тоннах), ставок податку за спеціальною формулою.

¹⁷⁴ Про затвердження Порядку визначення рівня фізичного захисту ядерних установок, ядерних матеріалів, радіоактивних відходів, інших джерел іонізуючого випромінювання відповідно до їх категорії: Постанова КМ України від 26.04.2003 р. за № 625 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 18–19 (23.05.2003). – Ст. 838.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, обчислюються податковими агентами, які визначені пп. 241.2.1 п. 241.2 ст. 241 ПК України, самостійно щокварталу, виходячи з кількості фактично реалізованого, а для податкових агентів, які визначені пп. 241.2.2 п. 241.2 ст. 241 ПК України, – виходячи з кількості фактично ввезеного на митну територію України палива (в тоннах) та ставок податку за спеціальною формулою. З метою встановлення єдиного порядку організації та виконання робіт, пов'язаних з прийманням, транспортуванням, зберіганням, відпуском та обліком товарної нафти і нафтопродуктів, затверджено Інструкцію про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України¹⁷⁵.

Необхідно зазначити, що одиницями вимірювання бази оподаткування є тонни, тобто одиниці маси, а фактична витрата палива може вимірюватися як в одиницях маси – тоннах, так і в одиницях об'єму – літрах¹⁷⁶. Для їх переведення у вагові одиниці застосовуються такі коефіцієнти:

- для бензину – 0,74 кг/л;
- для газойлів (дизельного палива) – 0,85 кг/л;
- для газу скрапленого – 0,55 кг/л;
- для газу стисненого – 0,59 кг/м³¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Наказ Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку, Міністерства палива та енергетики, Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 р. за № 281/171/578/155 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 68 (19.09.2008). – Ст. 2294.

¹⁷⁶ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / О. Ф. Ярошенко, П. В. Мельник, Б. В. Колесніков та ін. [заг. ред. М. Я. Азарова]. – Том. 3. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – С. 215.

¹⁷⁷ Про затвердження Методики розрахунку викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від транспортних засобів [Електронний ресурс]: Наказ Держкомстату від 13.11.2008 р. за № 452 // Ліга: Закон. – 1 файл. – fin42578.LHT. – Назва з екрана.

Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, обчислюються платниками самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів скидів (забруднюючої речовини в тоннах), ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за спеціальною формулою.

Відповідно до міжнародної системи обліку і статистики затверджені типові форми первинного обліку з використання води:

- ПОД-11 «Журнал обліку водоспоживання (водовідведення) водовимірjuвальними приладами та обладнаннями»;
- ПОД-12 «Журнал обліку водоспоживання (водовідведення) побічними методами»;
- ПОД-13 «Журнал обліку якості зворотних вод, що скидаються»¹⁷⁸.

Дані журналів первинного обліку, що зазначені вище, є основою для заповнення статистичної звітності за формою № 2-ТП (водгосп)¹⁷⁹, складання проектів планів з охорони і раціонального використання водних ресурсів, а також для розрахунків плати за використання води промисловими та с/г підприємствами.

Суми податку, який справляється за розміщення відходів, обчислюються платниками самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів (обсяг відходів в тоннах), ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за спеціальною формулою.

Ведення первинного обліку відходів та пакувальних матеріалів і тари здійснюється за типовою формою № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», яку заповнюють підприємства, установи, організації усіх форм власності, видів економічної діяльності та організаційно-правових форм господарювання, і

¹⁷⁸ Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 27.07.1998 р. за № 264 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin1060.LHT. – Назва з екрана.

¹⁷⁹ Про затвердження форми державної статистичної звітності № 2-ТП (водгосп): Наказ Держкомстату від 30.09.1997 р. за № 230 // Офіційний вісник України. – 1997. – число 43 (07.11.97). – № с. 185.

фізичні особи – підприємці, у процесі діяльності яких утворюються відходи, у тому числі відходи пакувальних матеріалів і тари¹⁸⁰.

Суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), обчислюються платниками податку – експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електро-станцій, включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на підставі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також пропорційно об'єму та активності радіоактивних відходів, виходячи з фактичного об'єму радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання), накопичених до 1 квітня 2009 року, та коригуючого коефіцієнта за спеціальною формулою.

Суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислюються платниками податку – виробниками радіоактивних відходів самостійно щокварталу на підставі ставок податку, наведених у п. 248.1 ст. 248 ПК України, та пропорційно строку зберігання таких відходів понад установлений строк за спеціальною формулою.

Розглядаючи порядок подання податкової звітності та сплати податку необхідно зазначити, що базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Платники екологічного податку, крім тих, які визначені п. 240.2 ст. 240 ПК України, та податкові агенти складають *Податкові декларації екологічного податку*¹⁸¹ за спеціальною формою,

¹⁸⁰ Про затвердження типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та Інструкції щодо її заповнення: Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 07.07.2008 р. за № 342 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 70 (26.09.2008). – Ст. 2368.

¹⁸¹ Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1010 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (28.01.2011) (частина 2). – Ст. 233.

встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів ДПС та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за винятком податкових агентів, визначених пп. 241.2.2 п. 241.2 ст. 241 ПК України, які сплачують податок до або в день подання митної декларації¹⁸².

- за викиди в атмосферне повітря¹⁸³ забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

- за паливо, реалізоване податковими агентами, – за місцем перебування такого податкового агента на податковому обліку в органах ДПС;

- за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в органах ДПС.

Отже, граничним терміном подання *Податкової декларації екологічного податку* за I квартал 2012 року є 10 травня 2012 року, а останнім днем сплати збору 18 травня 2012 року; за II квартал п. р., відповідно, – 9 серпня 2012 року та 17 серпня 2012 року; за III квар-

¹⁸² Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій: Постанова КМ України від 21.05.2012 р. за № 450 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 40 (05.06.2012). – Ст. 1545.

¹⁸³ Атмосферне повітря – життєво важливий компонент навколишнього природного середовища, який являє природну суміш газів, що знаходиться за межами житлових, виробничих та інших приміщень. Тобто не враховуються викиди, які здійснюються в межах приміщень (цеху, ангару і т. ін.).

тал п. р. – 9 листопада 2012 року та 19 листопада 2012 року; за IV квартал 2012 року – 11 лютого 2013 року та 19 лютого 2013 року¹⁸⁴.

Відповідно до *Податкової декларації екологічного податку* визначається сума нарахованого податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал, гривень з копійками, у тому числі:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення;

- за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

- за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;

- за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками:

- за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

- за утворення радіоактивних відходів, що сплачується за придбання джерел(а) іонізуючого випромінювання;

- за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, орган виконавчої влади АРК з питань охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передедує звітному,

¹⁸⁴ Про особливості адміністрування екологічного податку у 2012 році: Лист Державної податкової служби України від 13.03.2012 р. за № 7224/7/15-2117 // Урядовий кур'єр. – 2012. – 04. – № 61 (04.04.2012).

подають до органів ДПС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

Орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до 1 грудня року, що передує звітному, подає до органу ДПС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

Платники податку, крім тих, які визначені п. 240.2 ст. 240 ПК України, та податкові агенти перераховують суми податку, що справляється за викиди, скиди забруднюючих речовин та розміщення відходів, одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, які забезпечують розподіл цих коштів у співвідношенні, визначеному законом.

Платники податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, перераховують суми податку до державного бюджету, які використовуються відповідно до ЗУ «Про поводження з радіоактивними відходами» та ЗУ про Державний бюджет України на відповідний рік. За рішенням платника податку сума податку може сплачуватися щомісяця в розмірі однієї третьої частини планового обсягу за квартал із перерахунком за результатами базового податкового (звітного) періоду.

Звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал (включаючи вже накопичені до 1 квітня 2009 року), та

фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, погоджується органом державної санітарно-епідеміологічної служби та органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки. Вимоги щодо строків подання та змісту зазначеної звітності встановлюються особливими умовами ліцензії. Копії звітності подаються платниками податків разом з податковою декларацією.

Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів, до органу ДПС, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин – суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій.

Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний орган ДПС за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку¹⁸⁵. В іншому випадку платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації відповідно до вимог ПК України.

У разі, якщо:

- платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або

¹⁸⁵ Щодо повідомлення про відсутність об'єкта оподаткування екоподатком: Лист Державної податкової адміністрації від 06.05.2011 р. за № 8565/6/15-0816 // Дебет-Кредит. – 2011 – 07. – № 29.

міст) або за їх межами (коди згідно з КОАТУУ різні), то такий платник податку зобов'язаний подати до відповідного органу ДПС за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;

- платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах одного населеного пункту (села, селища або міста) або за його межами (код згідно з КОАТУУ один і той самий), то такий платник податку може подавати до відповідного органу ДПС одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення;

- платник податку перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом, то такий платник може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та/або розміщення відходів, якщо ці джерела та/або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (зазначається код згідно з КОАТУУ), за місцем перебування платника податку на податковому обліку (міської ради).

КОАТУУ є складовою частиною єдиної системи класифікації та кодування техніко-економічної та соціальної інформації (ДСК ТЕСІ). КОАТУУ розроблено відповідно до постанови КМ України «Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики»¹⁸⁶.

Контроль за тимчасовим зберіганням радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк здійснюється органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки та органом державної санітарно-епідеміологічної служби.

¹⁸⁶ Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики: Постанова КМ України від 04.05.1993 р. за № 326 // Зібрання постанов Уряду України. – 1994. – № 2. – Ст. 27.

Органи ДПС залучають за попереднім погодженням працівників органу виконавчої влади АРК з питань охорони навколишнього природного середовища та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища, для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів¹⁸⁷.

Органи ДПС залучають за попереднім погодженням працівників органу державної санітарно-епідеміологічної служби та органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки для перевірки правильності визначення платниками фактичних обсягів радіоактивних відходів.

§ 2. Плата за користування надрами

В Україні відповідно до ст. 28 КУпН¹⁸⁸ користування надрами є платним. Плата справляється за користування надрами в межах території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони.

Плата за користування надрами – це загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді:

1) плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

2) плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Корисні копалини у розумінні податкового законодавства – природні мінеральні утворення органічного і неорганічного

¹⁸⁷ Про затвердження Переліку основних питань для здійснення планових заходів державного нагляду (контролю) [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 04.03.2008 р. за № 108 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin41137.LHT. – Назва з екрана.

¹⁸⁸ Кодекс України про надра від 27.07.1994 р. за № 132/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36 (06.09.94). – Ст. 340.

походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки. Гірниче законодавство дає таке визначення надр – частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння.

Корисні копалини за своїм значенням поділяються на корисні копалини загальнодержавного і місцевого значення. Віднесення корисних копалин до корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення здійснюється КМ України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища. Тобто КМ України затверджує два переліки:

- перелік корисних копалин загальнодержавного значення;
- перелік корисних копалин місцевого значення¹⁸⁹.

Однією зі складових комплексу національних класифікаторів є Класифікатор корисних копалин ДК 008:2007. У ньому наведено впорядковані та уніфіковані відомості щодо твердих, рідких та газоподібних корисних копалин, які використовують або можуть бути використані у майбутньому, з їхніми кодами¹⁹⁰.

Добування корисних копалин – це сукупність технологічних операцій з вилучення, у тому числі з покладів дна водойм, та переміщення, у тому числі тимчасове зберігання, на поверхню частини надр (гірничих порід, рудної сировини тощо), що вміщує корисні копалини. Відповідно до Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів

¹⁸⁹ Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова КМ України від 12.12.1994 р. за № 827 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 2. – Ст. 42.

¹⁹⁰ Класифікатор корисних копалин (ККК) ДК 008:2007 [Електронний ресурс] : Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 12.12.2007 р. за № 357 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin37300.LHT. – Назва з екрана.

корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування¹⁹¹, яке передбачає порядок проектування будівництва нових, розширення або реконструкції діючих гірничодобувних підприємств з підземним і відкритим способом розробки, порядок визначення розкритих, підготовлених та готових до виймання запасів та класифікацію гірничих робіт та гірничих виробок гірничодобувних підприємств України існують два способи розробки родовищ корисних копалин. Це – відкрита розробка родовищ (видобування корисних копалин безпосередньо із земної поверхні) та підземна (видобування корисних копалин з надр земної кори, які мають або не мають безпосереднього виходу на її поверхню).

За видачу спеціальних дозволів на користування надрами справляється відповідний збір. Плата за користування надрами встановлюється розд. XI ПК України.

Відповідно до ст. 14 КУпН надра надаються у користування для:

- геологічного вивчення, в тому числі дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
- видобування корисних копалин;
- будівництва та експлуатації підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;
- створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам'ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади та ін.);
- виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції;
- задоволення інших потреб.

¹⁹¹ Про затвердження Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування: Наказ Міністерства промислової політики України від 07.05.2004 р. за № 221 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 27 (23.07.2004) (частина 2). – Ст. 1807.

Перші два види із наведеного вище переліку можна віднести до використання надр для видобування корисних копалин. Перший вид використання надр здійснюється відповідно до Положення про порядок організації та виконання дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення¹⁹². Воно установлює вимоги щодо порядку організації та проведення дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та визначає подальше використання наслідків робіт.

Плата за користування надрами відповідно до угоди про розподіл продукції регламентується нормами ЗУ «Про угоди про розподіл продукції»¹⁹³.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин. Платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах на користування об'єктом (ділянкою) надр.

Спеціальні дозволи на користування надрами надаються переможцям аукціонів, крім випадків, визначених КМ України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну

¹⁹² Про затвердження Положення про порядок організації та виконання дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення: Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 03.03.2003 р. за № 34/м // Офіційний вісник України. – 2003. – № 21 (06.06.2003). – Ст. 976.

¹⁹³ Про угоди про розподіл продукції: Закон України від 14.09.1999 р. за № 1039-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 44 (05.11.99). – Ст. 391.

політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр, або Радою міністрів АРК щодо розробки родовищ корисних копалин місцевого значення на території АРК. Порядок проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами та порядок їх надання встановлено КМ України¹⁹⁴. Організатором аукціону є Держгеонадра, а щодо видобування корисних копалин місцевого значення на території АРК – Рада міністрів АРК.

Окрім господарської діяльності з видобування корисних копалин, спеціальний дозвіл необхідно отримувати і для геологічного вивчення надр, яке здійснюється з метою одержання даних про геологічну будову надр, процеси, що відбуваються в них, виявлення та оцінки корисних копалин, вивчення закономірностей їх формування і розміщення, з'ясування гірничо-технічних й інших умов розробки родовищ корисних копалин і використання надр для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

У разі укладення власниками спеціальних дозволів на користування надрами з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною, платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин є власники таких спеціальних дозволів на користування надрами.

Для цілей оподаткування платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини для кожного об'єкта надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Платником плати за користування надрами для видобування корисних копалин під час виконання договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи є уповноважена особа –

¹⁹⁴ Про затвердження Порядку проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами: Постанова КМ України від 30.05.2011 р. за № 594 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 44 (20.06.2011). – Ст. 1783.

один з учасників такого договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, на якого згідно з умовами договору про спільну діяльність без створення юридичної особи покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності, та за умови, що один з учасників договору про спільну діяльність без створення юридичної особи має відповідний спеціальний дозвіл.

Відповідно до ст. 1130 ЦК України за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій в користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин. Обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) – це обсяг товарної продукції гірничодобувного підприємства, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»¹⁹⁵ обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає

¹⁹⁵ Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Мініну від 20.10.1999 р. за № 246 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44 (19.11.99). – Ст. 2207.

технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом¹⁹⁶.

До об'єкта оподаткування належать:

а) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

б) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничодобувного виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл. Під терміном «хвости» у цьому випадку потрібно розуміти залишки корисних копалин, що утворюються у процесах збагачення, з низьким вмістом корисних компонентів, у концентраті;

в) обсяг погашених запасів корисних копалин.

До об'єкта оподаткування не належать:

а) не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;

б) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає

¹⁹⁶ Про надання індивідуальної податкової консультації з плати за користування надрами [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової служби України від 01.11.2012 р. за № 4536/0/61-12/15-2116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1593.LHT. – Назва з екрана.

отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

в) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них. У цьому випадку потрібно взяти до уваги класифікацію територій та об'єктів природно-заповідного фонду України¹⁹⁷;

г) дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються при розробці родовищ корисних копалин або при будівництві та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

г) видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

д) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до розділу І, який визначається платником за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених платником відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

¹⁹⁷ Про природно-заповідний фонд України: Закон України від 16.06.1992 р. за № 2456-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 34 (25.08.92). – Ст. 502.

е) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території;

є) обсяги запасів корисних копалин, що згідно із затвердженими в установленому законодавством порядку технічними проектами (планами) їх розробки залишені у звітному (податковому) періоді в охоронних і бар'єрних ціликах (між шахтами), у тому числі у ціликах загальношахтного призначення, для запобігання обрушенню земної поверхні, прориву води у гірничі виробки та збереження наземних або підземних об'єктів.

Види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначаються платником відповідно до затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифікації товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції.

Оскільки в результаті провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин у межах однієї ділянки надр може видобуватися більш ніж один вид товарної мінеральної продукції, кожний з яких є окремим об'єктом оподаткування. ПК України визначено, що платники виконують ідентифікацію об'єктів оподаткування, що віднесені до категорії видобутої корисної копалини (мінеральна сировина) «відповідно до затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифікації товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції» (п. 263.3 ст. 263 ПК України), з урахуванням дотримання «нормативних актів, що регламентують вимоги до відповідного виду товарної продукції гірничодобувних підприємств стосовно визначення якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копа-

лини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі» (пп. 263.8.1 п. 263.8 ст. 263 ПК України)¹⁹⁸.

Види погашених запасів корисних копалин визначаються платником на підставі висновків державної експертизи запасів корисних копалин відповідної ділянки надр, що виконана не раніше ніж за десять років до дати списання запасів корисних копалин з балансу гірничодобувного підприємства. Державна експертиза запасів корисних копалин відповідної ділянки надр проводиться згідно з вимогами положення «Про порядок проведення державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин»¹⁹⁹. Метою державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин є у тому числі і використання оцінок техніко-економічних та фінансових показників господарської діяльності для оподаткування.

Базою оподаткування є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства).

Порядок визначення вартості одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлено п. 263.6 ст. 263 ПК України.

Вартість відповідного виду видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

¹⁹⁸ Про визначення об'єкта та бази оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 15.06.2012 р. за № 10092/6/15-2116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fra1569.LHT. – Назва з екрана.

¹⁹⁹ Про затвердження Положення про порядок проведення державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин: Постанова КМ України від 22.12.1994 р. за № 865 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 3. – Ст. 55.

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

У разі обчислення вартості видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлюється платником за величиною суми доходу, отриманого (нарахованого) від виконаних у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини). Фактична ціна реалізації для нафти, конденсату визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за податковий (звітний) період як середня ціна одного бареля нафти «Уралс»²⁰⁰, перерахована у гривні за тонну за курсом НБУ станом на 1 число місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, яка склалася на момент завершення проведення торгів нафтою на Лондонській біржі протягом такого податкового (звітного) періоду.

Фактичною ціною реалізації для газу природного вважається:

- для газу природного, що відповідає умові, визначеній у пп. 263.11.5 п. 263.11 ст. 263 ПК України, – закупівельна ціна, встановлена національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики, для кожного суб'єкта господарювання, який відповідає критеріям, визначеним ст. 10 ЗУ «Про засади функціонування ринку природного газу»;

²⁰⁰ «Уралс», Urals – російська марка експортної нафтової суміші. Одержується змішуванням у системі трубопроводів «Транснафти» важкої, високосірчистої нафти Уралу і Поволжя (вміст сірки в яких досягає 3,0%, а щільність в градусах *API* – Американського нафтового інституту – не перевищує 26–28) з легкою західносибірською нафтою *Siberian Light* (щільність 36,5 в градусах *API*, вміст сірки 0,57%). Підсумковий вміст сірки в нафті сорту *Urals* становить 1,2%, щільність в градусах *API* – 31–32.

- для іншого газу природного, видобутого іншими, ніж визначені ст. 10 ЗУ «Про засади функціонування ринку природного газу» категорії газовидобувників, – середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період. Середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, обчислюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, за даними центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, та передається ним до 5 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку (Міністерство економічного розвитку і торгівлі), до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує визначену ціну реалізації відповідної вуглеводневої сировини на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Сума доходу, отриманого (нарахованого) від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за податковий (звітний) період, зменшується на суму витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінераль-

ної сировини) у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за відповідним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим НБУ²⁰¹ на дату реалізації таких корисних копалин.

Розрахункова вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється за спеціальною формулою. Існує також спеціальний порядок обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Платник самостійно визначає обсяг (кількість) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) та обсяг (кількість) погашених запасів корисних копалин, вказана кількість визначається в одиницях маси або об'єму. Погашені балансові запаси – балансові запаси корисних копалин, які зняті з обліку на гірничодобувному підприємстві внаслідок їх відпрацювання або втрат при видобутку²⁰².

Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюються залежно від того, до якого виду корисних копалин вони належать: загальнодержавного чи місцевого значення.

Платник плати за користування надрами для видобування корисних копалин та уповноважена особа, визначена відповідно до пп. 263.1.4 п. 263.1 ст. 263 ПК України, до закінчення граничного строку подання податкових розрахунків, визначеного розд. II

²⁰¹ Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. за № 679-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 29 (23.07.99). – Ст. 238.

²⁰² Про затвердження Положення про проектування внутрішнього відвалоутворення та складування відходів виробництва в залізрудних і флюсових кар'єрах: Наказ Міністерства промислової політики України від 17.08.2004 р. за № 412 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 33 (03.09.2004). – Ст. 2233.

ПК України, та за формою, встановленою відповідно до ст. 46 ПК України, подають за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу, а при видобуванні вуглеводневої сировини, що дорівнює календарному місяцю, податкові розрахунки з плати за користування надрами для видобування корисних копалин до органу ДПС:

- за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини, у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України;
- за місцем обліку платника у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

Платник несе відповідальність за правильність обчислення суми плати за користування надрами для видобування корисних копалин, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам ДПС відповідних розрахунків згідно з нормами ПК України та інших законів України.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин до бюджету здійснюють органи ДПС.

Органи ДПС для забезпечення контролю за правильністю обчислення платником суми плати за користування надрами для видобування корисних копалин в частині визначення обсягу (кількості) видобутих корисних копалин у межах наданої йому ділянки надр, а також коригуючих коефіцієнтів згідно з п. 263.10 ст. 263 ПК України у встановленому законодавством порядку можуть залучати центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері державного гірничого нагляду, а також у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр.

Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Види користування надрами розрізняються за такими напрямками: зберігання природного газу та газоподібних продуктів; зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів; витримування виноматеріалів, виробництво і зберігання

винопродукції; вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин; зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів; провадження іншої господарської діяльності. Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

г) провадження інших видів господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:

– для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

– для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

– для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:

- з військових частин, закладів, установ і організацій ЗС України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Так, залежно від характеру користування надрами розрізняють використання підземного простору надр:

- пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів-колекторів);
- спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер).

Ставка плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, обраховується за одиницю обсягу кубічних чи квадратних метрів користування надрами у гривнях на рік.

Платник плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, до закінчення визначеного розд. II ПК України граничного строку подання податкових розрахунків за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу, подає за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, податкові розрахунки з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, органу ДПС за місцезнаходженням ділянки надр.

У разі, якщо місце обліку платника не збігається із місцезнаходженням ділянки надр, копія податкового розрахунку з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, подається органу ДПС за місцем його податкової реєстрації.

Платник несе відповідальність за правильність обчислення суми плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з

видобуванням корисних копалин, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам ДПС відповідних розрахунків згідно з нормами ПК України та інших законів України.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, до бюджету здійснюють органи ДПС.

Контроль за правильністю визначення обсягів використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного гірничого нагляду, в установленому порядку.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного гірничого нагляду, у місячний строк з дня видачі чи вилучення акта про надання гірничого відводу подає органам ДПС за місцезнаходженням ділянки надр інформацію про зміни у переліку користувачів надр.

§ 3. Плата за землю

Значення плати за землю полягає не лише у наповненні відповідних бюджетів або реалізації економічних інтересів власника. Плата за землею стимулює ефективне та раціональне використання земель²⁰³.

Чинне законодавство в більшості ототожнює поняття *земля́* та *зе́млі* і визначає термін «земля» у ЗУ «Про охорону земель»²⁰⁴ як поверхню суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею. Ґрунт – це природно-історичне орґано-мінеральне тіло,

²⁰³ Науково-практичний коментар до розділу XIII Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 01.01.2012 р. // Ліґа : Закон. – 1 файл. – КК006337.LHT. – Назва з екрана.

²⁰⁴ Про охорону земель: Закон України від 19.06.2003 р. за № 962-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39 (26.09.2003). – Ст. 349.

що утворилося на поверхні земної кори і є осередком найбільшої концентрації поживних речовин, основою життя та розвитку людства завдяки найціннішій своїй властивості – родючості. Доволі часто також вживається у податковому та земельному праві термін «земельні ресурси» – сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві²⁰⁵.

Згідно зі ст. 13 КУ земля, а також інші природні ресурси є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених КУ. Конституційна норма закріплює положення, згідно з яким земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону.

Відповідно до ст. 206 ЗК України²⁰⁶ використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка. Плата за землю справляється відповідно до закону. Під земельною ділянкою відповідно до ПК України потрібно розуміти частину земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами. Це визначення дещо ширше, чим надане у ЗК України та ЗУ «Про оцінку земель»²⁰⁷.

Плата за землю містить дві складові: земельний податок та орендна плата за землі державної і комунальної форм власності. *Земельний податок* – обов'язковий платіж, що справляється з влас-

²⁰⁵ Про затвердження Методики визначення розмірів шкоди, зумовленої забрудненням і засміченням земельних ресурсів через порушення природоохоронного законодавства: Наказ Мінекобезпеки від 27.10.1997 р. № 171 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 18 (21.05.98). – Ст. 664.

²⁰⁶ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. за № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3–4 (25.01.2002). – Ст. 27.

²⁰⁷ Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. за № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15 (09.04.2004). – Ст. 229.

ників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. *Орендна плата* – платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. ЗУ «Про оренду землі»²⁰⁸ ч. 2 ст. 21 передбачено, що розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до ПК України). Щодо форми та порядку укладення договору оренди землі застосовуються без застережень положення ЗУ «Про оренду землі».

Підхід, за яким орендна плата (хоча б за землі лише державної та комунальної власності) має режим обов'язкового платежу, видається хибним, оскільки таким чином спотворена природа орендних відносин як договірних, що повинні ґрунтуватися на засадах юридичної рівності сторін²⁰⁹.

Основними видами речових прав (юридичних титулів) на землі в Україні є права: власності, постійного землекористування та оренди, а також емфітевзису, суперфіцію та сервітуту²¹⁰. Щодо орендаторів, було вже визначено вище, що плата за землю у розумінні ПК України поширюється лише на орендовані земельні ділянки державної та комунальної власності. Стосовно землекористувачів, то ЗК України передбачає можливість надання земельних ділянок на праві постійного землекористування. Відповідно до ст. 92 ЗК України **право постійного користування** – право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку. Це право із земель державної та комунальної власності набувають такі суб'єкти:

- підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності;

²⁰⁸ Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. за № 161-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 46–47. – Ст. 280.

²⁰⁹ Науково-практичний коментар до статті 288 Податкового кодексу України [Електронний ресурс]: Науково-практичний коментар станом на 01.01.2012 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК006368.LHT. – Назва з екрана.

²¹⁰ Шуміло О.М. Земельне право України (у схемах): навч. посіб. / О.М. Шуміло. – К.: «Хай-Тек Прес», 2012. – С. 69.

- громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації;
- релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано в установленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності;
- публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування, утворене відповідно до ЗУ «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування»²¹¹.

Необхідно також пам'ятати, що такими особами можуть бути не тільки юридичні, але і фізичні особи – постійні землекористувачі, які не переоформили право постійного землекористування на право власності або право оренди, відповідно до встановленої п. 6 розд. X ЗК України вимоги, яка рішенням КСУ була визнана неконституційною²¹².

ПК України не деталізує постійних землекористувачів та орендарів, а як землекористувачів розглядає юридичних та фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди. Тому потрібно відносити до цієї категорії землекористувачів осіб, які використовують ділянки: відповідно до ст. 102–1 ЗК України щодо права користування чужою земельною ділянкою для: с/г потреб (емфітевзис) і забудови (суперфіцій); відповідно до ст. 98 ЗК України щодо права

²¹¹ Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування: Закон України від 23.02.2012 р. за № 4442-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 49 (07.12.2012). – Ст. 553.

²¹² У справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками): Рішення Конституційного Суду України від 22.09.2005 р. за № 5-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 39 (14.10.2005). – Ст. 2490.

земельного сервітуту – це право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками) тощо.

Платники податку, об’єкти та база оподаткування плати за землю. Платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Існують також особливості справляння податку суб’єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. У таких випадках ці суб’єкти можуть сплачувати інші платежі, наприклад фіксований с/г податок.

Під власниками земельних ділянок необхідно розуміти осіб, яким земельні ділянки належать на праві приватної власності, оскільки відповідно до ст. 15 ПК України платниками податків є саме «фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об’єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами». Таким чином, не повинні сплачувати земельний податок територіальні громади, держава, іноземні держави²¹³.

Щодо юридичного визначення *земельної частки (паю)*, то пай відповідно до ЗУ «Про сільськогосподарську кооперацію»²¹⁴ розглядається як майновий внесок члена кооперативу у створення та розвиток кооперативу, який здійснюється шляхом передачі кооперативу земельної ділянки. Тобто це частка у земельному масиві с/г товаровиробника, яка надана приватним власником кожного члена цього підприємства, кооперативу, товариства.

Надалі у ЗУ «Про порядок виділення в натурі (на місцевості)

²¹³ Науково-практичний коментар до статті 269 Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 01.01.2012 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК006338.ЛНТ. – Назва з екрана.

²¹⁴ Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997 р. за № 469/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 39. – Ст. 261.

земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)»²¹⁵ було визначено організаційні та правові засади виділення власникам земельних часток (паїв) земельних ділянок у натурі (на місцевості) із земель, що належали колективним с/г підприємствам, с/г кооперативам, с/г акціонерним товариствам на праві колективної власності, а також порядок обміну цими земельними ділянками. Вище зазначеним ЗУ окреслено коло осіб, які мають право на земельну частку (пай):

- колишні члени колективних с/г підприємств, с/г кооперативів, с/г акціонерних товариств, у тому числі створених на базі радгоспів та інших державних с/г підприємств, а також пенсіонери з їх числа, які отримали сертифікати на право на земельну частку (пай) у встановленому законодавством порядку;

- громадяни – спадкоємці права на земельну частку (пай), посвідченого сертифікатом;

- громадяни та юридичні особи України, які відповідно до законодавства України набули право на земельну частку (пай);

- громадяни України, евакуйовані із зони відчуження, відселені із зони безумовного (обов'язкового) або зони гарантованого добровільного відселення, а також громадяни України, що самостійно переселилися з територій, які зазнали радіоактивного забруднення, і які на момент евакуації, відселення або самостійного переселення були членами колективних або інших с/г підприємств, а також пенсіонери з їх числа, які проживають у сільській місцевості.

Основним документом, що посвідчує право на земельну частку (пай), є сертифікат на право на земельну частку (пай), виданий районною (міською) державною адміністрацією. В подальшому такий сертифікат має бути замінений державним актом на земельну ділянку. Документами, що посвідчують право на земельну частку (пай), також є:

- свідоцтво про право на спадщину;

²¹⁵ Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв): Закон України від 05.06.2003 р. за № 899-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 38 (19.09.2003). – Ст. 314.

- посвідчені у встановленому законом порядку договори купівлі-продажу, дарування, міни, до яких додається сертифікат на право на земельну частку (пай);

- рішення суду про визнання права на земельну частку (пай).

Відповідно до Постанови КМ України «Про затвердження Порядку ведення Державного земельного кадастру» громадянину видається довідка про наявність та розмір земельної частки (паю)²¹⁶.

Об'єктами оподаткування плати за землю є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;

- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розд. XIII ПК України;

- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передусь бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому випадку норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Грошова оцінка земельних ділянок відповідно до ст. 201 ЗК України визначається на рентній основі. Залежно від призначення та порядку проведення грошова оцінка земельних ділянок може бути нормативною чи експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, орендної плати за земельні ділянки державної

²¹⁶ Про затвердження Порядку ведення Державного земельного кадастру: Постанова КМ України від 17.10.2012 р. за № 1051 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 89 (30.11.2012). – Ст. 3598.

та комунальної власності тощо. Грошова оцінка земельних ділянок проводиться за відповідною методикою.

Обов'язковість нормативної грошової оцінки земельних ділянок передбачена ч. 1 ст. 13 ЗУ «Про оцінку земель», вона проводиться у разі:

- визначення розміру земельного податку;
- визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- визначення розміру державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом;
- визначення втрат с/г і лісгосподарського виробництва;
- розробки показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель;
- відчуження земельних ділянок площею понад 50 гектарів, що належать до державної або комунальної власності, для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд.

Нормативно-правові акти з проведення оцінки земель, які розробляються з урахуванням вимог положень національних стандартів, затверджуються КМ України. До таких можна віднести Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів²¹⁷ та Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів)²¹⁸.

Ставки податку за земельні ділянки та їх оподаткування.
Ставки податку за один гектар с/г угідь (незалежно від

²¹⁷ Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова КМ України від 23.03.1995 р. за № 213 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 6. – Ст. 151.

²¹⁸ Про Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів): Наказ Міністерства аграрної політики, Української академії аграрних наук, Держкомзему, Державного комітету України по водному господарству, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства, Держкомлісгоспу від 27.01.2006 р. за № 19/16/22/11/17/12 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 15 (26.04.2006). – Ст. 1134.

місцезнаходження) встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1;
- для багаторічних насаджень – 0,03.

За такими самими ставками справляється податок за с/г угіддя, що надані в установленому порядку і використовуються за цільовим призначенням, в тому числі військовими с/г підприємствами, незалежно від того, до якої категорії земель вони належать.

Відповідно до ч. 2 ст. 22 ЗК України до земель с/г призначення належать:

- с/г угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);
- несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків с/г продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Податковим законодавством не визначено поняття такої складової земель с/г призначення як «перелоги». Відповідно до Класифікації видів земельних угідь до перелогів як земельних угідь належить підгрупа, що включає орні землі, які раніше оралися, а згодом більше року, починаючи з осені не використовувалися для засіву с/г культур і не готуються під пар. Таким чином перелоги можна віднести до земель тимчасової консервації і тому земельним податком протягом строку консервації такі ділянки не обкладаються.

Податок за лісові землі (незалежно від місцезнаходження) справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що визначається податковим законодавством. Поняття лісових ресурсів визначено у ст. 6 ЛК України. Ними є деревні, технічні, лікарські та інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються у процесі формування лісових природних комплексів. До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти

від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб.

Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються:

- за с/г угіддя – відповідно до ст. 272 ПК України;
- за ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, – відповідно до ст. ст. 276 і 280 ПК України.

До земель лісогосподарського призначення відповідно до ч. 1 ст. 5 ЛК України²¹⁹ належать лісові землі, на яких розташовані лісові ділянки, та нелісові землі, зайняті с/г угіддями, водами й болотами, спорудами, комунікаціями, малопродуктивними землями тощо, які надані в установленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства. Таким чином, це визначення містить дві складові: лісові та нелісові землі (ділянки), і саме залежно від віднесення земельної ділянки до певної категорії і відрізняється режим оподаткування.

ПК України визначає лісові землі – земельні ділянки, на яких розташовані лісові ділянки, а нелісові землі – земельні ділянки, зайняті чагарниками, комунікаціями, с/г угіддями, водами і болотами, малопродуктивними землями тощо.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження), встановлюється у розмірі одного відсотка від їх нормативної грошової оцінки, за винятком земельних ділянок, зазначених у ст. ст. 272, 273, 276 ПК України.

Ставки податку за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються у розмірах залежно від:

²¹⁹ Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. за № 3852-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17 (26.04.94). – Ст. 99.

- групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. осіб, починаючи до 3 та закінчуючи від 1000 і більше;
- ставка податку, гривень за 1 кв. метр, починаючи від 0,28 і закінчуючи 3,95;
- коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення.

Окрім цього, якщо населений пункт, віднесений КМ України до курортних²²⁰, то до зазначених вище ставок податку застосовуються відповідні коефіцієнти: 1,5; 2; 2,2; 2,3; 2,5; 3 залежно від місцевості, наприклад максимальний коефіцієнт застосовується на південному узбережжі АРК – 3.

Ставки земельного податку за земельні ділянки населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено (за винятком с/г угідь та земель лісогосподарського призначення), диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради, виходячи із ставок податку, зазначених вище, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням «курортних» коефіцієнтів.

Особливості встановлення ставок земельного податку. Податок за земельні ділянки (в межах населених пунктів), зайняті житловим фондом, автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, які використовуються без отримання прибутку, гаражно-будівельними, дачно-будівельними та садівничими товариствами, індивідуальними гаражами, садовими і дачними будинками фізичних осіб, а також за земельні ділянки, надані для потреб с/г виробництва, водного та лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами, справляється у розмірі трьох відсотків суми земельного податку, обчисленого відповідно до ст. ст. 274–275 ПК України.

²²⁰ Про внесення змін до переліку населених пунктів, віднесених до курортних: Постанова КМ України від 15.12.1997 р. за № 1391 // Офіційний вісник України. – 1997. – число 51 (29.01.98). – № с. 19.

Існують й інші випадки, коли податок за землю може справлятися із застосуванням підвищувальних коефіцієнтів. Наприклад, відповідно до п. 276.2 ст. 276 ПК України, податок за земельні ділянки (в межах населених пунктів) на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у 5-кратному розмірі податку. А податок за земельні ділянки (в межах населених пунктів) на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у розмірі, обчисленому із застосуванням таких коефіцієнтів:

- міжнародного значення – 7,5;
- загальнодержавного значення – 3,75;
- місцевого значення – 1,5.

В обох випадках маються на увазі суми податку, обчисленого з урахуванням ставок та коефіцієнтів, що застосовуються за землі, грошова оцінка яких не проведена, та розміри коефіцієнтів для населених пунктів, які прирівнюються до курортних²²¹.

Законодавством виокремлюються ставки податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь та садівничих товариств, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Ставка податку за один гектар несільськогосподарських угідь, зайнятих господарськими будівлями (спорудами), встановлюється у розмірі п'яти відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області.

Ставка податку за земельні ділянки, надані садівничим товариствам, у тому числі зайняті садовими та/або дачними будинками фізичних осіб, встановлюється у розмірі п'яти відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області.

Окремо регламентуються ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено для тих, які надані

²²¹ Олександр Даниленко. Плата за землю – 2012 // Справочник економіста. – 2012. – № 1 (97). – С. 50.

підприємствам промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони, розташованих за межами населених пунктів; передані у власність або надані у користування на землях природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення, розташованих за межами населених пунктів; на землях водного фонду та лісогосподарського призначення, розташованих за межами населених пунктів.

Пільги щодо сплати податку для фізичних та юридичних осіб. Земельні ділянки, що не підлягають оподаткуванню. Від сплати податку звільняються такі фізичні особи:

- інваліди першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія ЗУ «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, що зазначені вище, поширюється на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;
- для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;
- для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються на період дії фіксованого с/г податку власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та

землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику фіксованого с/г податку.

Необхідно також зазначити, що пільга щодо плати за землю стосовно фізичних осіб для власників земельних ділянок, які надані для здійснення підприємницької діяльності, на фізичну особу – підприємця не поширюється²²².

Від сплати податку звільняються такі юридичні особи:

- заповідники, у тому числі історико-культурні, національні природні парки, заказники (крім мисливських), парки державної та комунальної власності, регіональні ландшафтні парки, ботанічні сади, дендрологічні і зоологічні парки, пам'ятки природи, заповідні урочища та парки-пам'ятки садово-паркового мистецтва;
- дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів с/г профілю та професійно-технічних училищ;
- органи державної влади та органи місцевого самоврядування, органи прокуратури, заклади, установи та організації, спеціалізовані санаторії України для реабілітації, лікування та оздоровлення хворих, військові формування, утворені відповідно до законів України, ЗС України та Державна прикордонна служба України, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;
- дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкованості, у тому числі дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій;
- релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, за земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності, а також благодійні організації, створені відповідно до закону, діяльність яких не передбачає одержання прибутків;

²²² Про розгляд звернення [щодо пільги по платі за землю] [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової служби України від 13.12.2012 р. за № 3278/0/141-12/Ф/17-3214 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dpa1657.LHT. – Назва з екрана.

- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається уповноваженим органом відповідно до ЗУ «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні»²²³.

У разі порушення вимог цієї норми зазначені громадські організації інвалідів, їх підприємства та організації зобов'язані сплатити суми податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням інфляції, а також штрафні санкції згідно із законодавством;

- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

- підприємства, установи, організації, громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості, у тому числі аероклуби та авіаційно-спортивні клуби Товариства сприяння обороні України, – за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних

²²³ Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні: Закон УРСР від 21.03.1991 р. за № 875-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 21 (21.05.91). – Ст. 252.

змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту та підготовки спортивного резерву, бази олімпійської та параолімпійської підготовки, перелік²²⁴ яких затверджується КМ України;

- платник фіксованого с/г податку за земельні ділянки, які використовуються для ведення с/г товаровиробництва;

- новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах – протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.

Чинне податкове законодавство виокремлює земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню. Так, не сплачується земельний податок за:

- с/г угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених с/г угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі с/г угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії с/г освоєння;

- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортоділень, які використовуються для випробування сортів с/г культур;

- землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям,

²²⁴ Про затвердження переліку підприємств, установ, організацій, громадських організацій фізкультурно-спортивної спрямованості, у тому числі аероклубів та авіаційно-спортивних клубів Товариства сприяння обороні України, що звільняються від сплати земельного податку за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту та підготовки спортивного резерву, бази олімпійської та параолімпійської підготовки: Постанова КМ України від 17.08.2011 р. за № 975 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 72 (26.09.2011). – Ст. 2716.

земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг, а саме:

а) паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, вловлюючі з'їзди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди;

б) майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутному капіталі яких 100 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі;

– земельні ділянки с/г підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень;

– земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

– земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана ВР України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі.

Щодо звільнення від плати за земельні ділянки кладовищ... Існує такий юридично-історичний факт. Найвидатніший поет Стародавнього Риму Публій Вергілій Марон найбільше уславився не лише авторством безсмертної поеми «Енеїда», а й тим, що одного разу влаштував біля свого будинку церемонію поховання мухи з усіма необхідними атрибутами – копачами, плакальниками та

довгими промовами. Зробивши це, він перетворив свою землю на кладовище, а земля кладовища і в той час не підлягала оподаткуванню і її не могли конфіскувати. Чинне законодавство розглядає під кладовищами лише відведену в установленому законом порядку земельну ділянку з облаштованими могилами та/або побудованими крематоріями, колумбаріями чи іншими будівлями та спорудами, призначеними для організації поховання та утримання місць поховань²²⁵. Землі, на яких розташовані місця поховання, є об'єктами права комунальної власності і не підлягають приватизації або передачі в оренду.

Окрім ПК України, пільги щодо сплати земельного податку передбачаються цілим рядом законодавчих актів. До них належать: ЗУ «Про Збройні Сили України»²²⁶, яким передбачено, що земля, закріплена за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами та організаціями ЗС України, є державною власністю, належить їм на праві оперативного управління та вони звільняються від сплати усіх видів податків відповідно до законів з питань оподаткування; ЗУ «Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів»²²⁷, яким обумовлено, що розмір плати за землю державними підприємствами зв'язку, які займаються розповсюдженням друкованої продукції, теле- і радіо-програм, не може перевищувати розміру плати за землю закладами культури; ЗК України передбачає економічне стимулювання раціонального використання та охорони земель, яке включає звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії с/г освоєння або поліпшення їх стану згідно з державними та регіональними програмами; ЗУ «Про охорону земель» містить норму, відповідно до якої держава здійснює економічне стимулювання заходів щодо

²²⁵ Про поховання та похоронну справу: Закон України від 10.07.2003 р. за № 1102-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 7 (13.02.2004). – Ст. 47.

²²⁶ Про Збройні Сили України: Закон України від 06.12.1991 р. за № 1934-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 9 (03.03.92). – Ст. 108.

²²⁷ Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів: Закон України від 23.09.1997 р. за № 540/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 50. – Ст. 302.

охорони та використання земель і підвищення родючості ґрунтів землевласниками та землекористувачами шляхом звільнення землевласників і землекористувачів від плати за землю, за земельні ділянки, на яких виконуються роботи з меліорації, рекультивації, консервації земель та інші роботи щодо їх охорони на період тимчасової консервації, будівництва та с/г освоєння земель відповідно до затвердженої документації із землеустрою.

Законом передбачається можливість ВР АРК, обласними, міськими, селищними та сільськими радами встановлення пільг щодо земельного податку, який сплачується на відповідній території: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають відповідному органу ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки дані стосовно наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам.

Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися такі зміни.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому втрачено це право.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території. Це положення не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Наприклад, Хмельницька міська рада своїм рішенням «Про встановлення в 2012 році пільги щодо земельного податку міському комунальному підприємству по утриманню нежитлових приміщень комунальної власності» встановила в 2012 році пільгу щодо земельного податку міському комунальному підприємству по утриманню нежитлових приміщень комунальної власності, а саме: звільнити його на 10 місяців поточного року від сплати земельного податку з площ під приміщеннями, орендованими бюджетними установами, згідно з додатком до цього рішення²²⁸.

Податковий період, порядок обчислення та строк сплати плати за землю. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців). Із урахуванням податкового періоду відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Для сплати земельного податку податковий період прирівнюється до звітного періоду подання звітності зі сплати податку. Відповідно, за даний період платник земельного податку зобов'язаний здійснювати розрахунок податку, подавати звітну документацію та сплачувати до бюджету суми податку, крім випадків, передбачених ПК України, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку. Стосовно земельного податку такими випадками є сплата земельного податку фізичними особами²²⁹.

²²⁸ Про встановлення в 2012 році пільги щодо земельного податку міському комунальному підприємству по утриманню нежитлових приміщень комунальної власності [Електронний ресурс] : Рішення Хмельницької міської ради від 29.02.2012 р. за № 58 // Ліга : Закон. – 1 файл. – xml20070.LHT. – Назва з екрана.

²²⁹ Науково-практичний коментар до статті 285 ПК України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 01.01.2012 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК006365.LHT. – Назва з екрана.

Підставою для нарахування земельного податку є дані Державного земельного кадастру. Під Державним земельним кадастром необхідно розуміти єдина державну геоінформаційну систему відомостей про землі, розташовані в межах державного кордону України, їх цільове призначення, обмеження у їх використанні, а також дані про кількісну і якісну характеристику земель, їх оцінку, про розподіл земель між власниками і користувачами²³⁰.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного органу ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, відповідно до Порядку подання органам ДПС інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів, встановленому КМ України²³¹.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)²³², з розбивкою річної суми

²³⁰ Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 р. за № 3613-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 8 (24.02.2012). – Ст. 61.

²³¹ Про затвердження Порядку подання органам державної податкової служби інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів: Постанова КМ України від 21.12.2011 р. за № 1386 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 3 (20.01.2012). – Ст. 81.

²³² Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1015 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 3 (24.01.2011). – Ст. 184.

рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

У разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами ДПС, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку, визначеному ст. 58 ПК України.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року орган ДПС надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних

осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожній з таких осіб:

1) у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожній з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам відповідно до п. 281.1 ст. 281 ПК України за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи.

Цей порядок також поширюється на визначення податкових зобов'язань із земельного податку юридичною особою за земельні ділянки, які відведені в порядку, встановленому ЗУ «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів, якими керують інваліди з ураженням опорно-рухового апарату, члени їх сімей, яким відповідно до порядку забезпечення інвалідів автомобілями передано право керування автомобілем, та законні представники недієздатних інвалідів або дітей-інвалідів, які перевозять інвалідів (дітей-інвалідів) з ураженням опорно-рухового апарату.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у

поточному році. Відповідно до ст. 125 ЗК України право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав. Подібна норма міститься і в ЗУ «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»²³³.

Облік фізичних осіб – платників податку і нарахування відповідних сум проводяться щороку до 1 травня.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податкове зобов'язання з плати за землю, визначене у новій звітній податковій декларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про приймання податкових платежів. Форма квитанції встановлюється у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

²³³ Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 р. за № 1952-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 51 (17.12.2004). – Ст. 553.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами, у тому числі зазначеними у п.п. 276.1, 276.4 ст. 276 ПК України, податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

Власник нежитлового приміщення (його частини) у багатоквартирному житловому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. Прибудинкова територія – територія навколо багатоквартирного будинку, визначена на підставі відповідної містобудівної та землепорядної документації в межах відповідної земельної ділянки, на якій розташовані багатоквартирний будинок і належні до нього будівлі і споруди, та необхідна для обслуговування багатоквартирного будинку, забезпечення задоволення житлових, соціальних і побутових потреб власників (співвласників), наймачів (орендарів) квартир, а також нежитлових приміщень, розташованих у багатоквартирному будинку.

Орендна плата за землею. Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності (у розумінні податкового законодавства) – це обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Землі, які належать на праві власності територіальним громадам сіл, селищ, міст, є комунальною власністю. У державній власності перебувають усі землі України, крім земель комунальної та приватної власності.

Поняття договору оренди землі дається у ст. 13 ЗУ «Про оренду землі». Це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства. **Договір оренди землі** укладається у письмовій формі і за бажанням однієї із сторін може бути посвідчений нотаріально.

Він є консенсуальним (тобто вважається укладеним з моменту досягнення сторонами згоди у належній формі), оплатним, двостороннім, строковим та типовим, тобто укладається за «Типовим договором оренди землі»²³⁴, форма якого затверджена постановою КМ України.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати органу ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний орган ДПС про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

- не може бути меншою:
 - для земель с/г призначення – розміру земельного податку, що встановлюється розд. XIII ПК України;
 - для інших категорій земель – трикратного розміру земельного податку, що встановлюється розд. XIII ПК України;
- не може перевищувати:
 - для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), – 3 відсотки нормативної грошової оцінки;

²³⁴ Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова КМ України від 03.03.2004 р. за № 220 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 9 (19.03.2004). – Ст. 527.

– для земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності та надані для будівництва та/або експлуатації аеродромів, – чотирикратний розмір земельного податку, що встановлюється розд. XIII ПК України;

– для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 відсотків нормативної грошової оцінки;

• може бути більшою граничного розміру орендної плати, ніж зазначений у п.п. 288.5.2 п. 288.5 ст. 285 ПК України, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати та порядок її зарахування до бюджетів застосовується відповідно до вимог ст. ст. 285–287 розд. XIII ПК України.

Індксація нормативної грошової оцінки земель та порядок зарахування до бюджетів плати за землю. Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок.

Відповідно до ст. 5 ЗУ «Про оцінку земель» виділяється такий вид проведення оцінки земель – грошова оцінка земельних ділянок. Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною та експертною.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок обов’язково проводиться у разі:

- визначення розміру земельного податку;
- визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- визначення розміру державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом;
- визначення втрат с/г і лісгосподарського виробництва;
- розробки показників і механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель;
- відчуження земельних ділянок площею понад 50 гектарів, що належать до державної або комунальної власності, для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок та прав на них проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки. Експертна грошова оцінка земельних ділянок використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них, крім випадків, визначених ЗУ «Про оцінку земель», а також іншими законами.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на землях усіх категорій та форм власності.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться:

- розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення – не рідше ніж один раз на 5–7 років;
- розташованих за межами населених пунктів земельних ділянок с/г призначення – не рідше ніж один раз на 5–7 років, а несільськогосподарського призначення – не рідше ніж один раз на 7–10 років.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться юридичними особами, які є розробниками документації із землеустрою відповідно до ЗУ «Про землеустрій»²³⁵.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, здійснює управління у сфері оцінки земель та земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель K_i , на який індексується нормативна грошова оцінка с/г угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = [I - 10]:100,$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

²³⁵ Про землеустрій: Закон України від 22.05.2003 р. за № 858-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36 (05.09.2003). – Ст. 282.

У разі, якщо індекс споживчих цін не перевищує 110 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 110.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, Рада міністрів АРК, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

Держземагентство своїм листом²³⁶ повідомило, що нормативну грошову оцінку земель станом на 1.01.2013 р. за 2012 рік необхідно індексувати на коефіцієнт індексації, що дорівнює 1,0, який відповідно до п. 289.2 ст. 289 ПК України розраховано, виходячи з індексу споживчих цін²³⁷ за 2012 рік – 99,8 %.

У 2013 році нормативна грошова оцінка земель населених пунктів, яка проведена за вихідними даними станом на 1.04.96 р., земель с/г призначення, яка проведена станом на 1.07.95 р., та земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів (крім земель під торфовищами, наданими підприємствам торфовидобувної промисловості, земель під водою, природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення та лісових земель), проведеної станом на 1.01.97 р., підлягає індексації станом на 1.01.2013 р. на коефіцієнт 3,2, який визначається, виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за: 1996 рік – 1,703; 1997 – 1,059; 1998 – 1,006; 1999 – 1,127; 2000 – 1,182; 2001 –

²³⁶ Про індексацію нормативної грошової оцінки земель [Електронний ресурс]: Лист Державного агентства земельних ресурсів України від 10.01.2013 р. за № 326/22/7-13 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin81787.LHT. – Назва з екрана.

²³⁷ Щодо індексу споживчих цін за 2012 рік [Електронний ресурс] : Лист Державної служби статистики України від 08.01.2013 р. за № 11.1-03/10 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin81788.LHT. – Назва з екрана.

1,02; 2005 – 1,035; 2007 – 1,028; 2008 – 1,152; 2009 – 1,059; 2010 – 1,0; 2011 – 1,0; 2012 – 1,0.

Нормативна грошова оцінка земель під торфовищами, наданими підприємствам торфовидобувної промисловості, земель під водою, природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення та лісових земель за межами населених пунктів, проведеної станом на 1.01.97 р., індексується станом на 1.01.2013 р. на коефіцієнт 1,879, який визначається, виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за: 1997 рік – 1,059; 1998 – 1,006; 1999 – 1,127; 2000 – 1,182; 2001 – 1,02; 2005 – 1,035; 2007 – 1,028; 2008 – 1,152; 2009 – 1,059; 2010 – 1,0; 2011 – 1,0; 2012 – 1,0.

Нормативна грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення, яка проведена у 2006 році відповідно до Порядку нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), підлягає індексації станом на 1.01.2013 р. на коефіцієнт 1,254, який визначається, виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за: 2007 рік – 1,028; 2008 – 1,152; 2009 – 1,059; 2010 – 1,0; 2011 – 1,0; 2012 – 1,0.

Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалась.

Плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному БК України для плати за землю. Відповідно до п. 4) ч. 1 ст. 69 БК України до доходів загального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, належить плата за землю, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування.

§ 4. Збір за спеціальне використання води

Відповідно до ст. 30 ВК України водним та податковим законодавством передбачені збори за спеціальне водокористування. Вони справляються з метою стимулювання раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів і включають збір за спеціальне використання води та екологічний податок за

скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, які встановлюються ПК України.

Предметом розгляду є збір за спеціальне використання води, який передбачений розд. XVI ПК України, що віднесений до загальнодержавних податків та зборів.

Під використанням води водне законодавство розуміє процес вилучення води для використання у виробництві з метою отримання продукції та для господарсько-питних потреб населення, а також без її вилучення для потреб гідроенергетики, рибництва, водного, повітряного транспорту та інших потреб.

Збір справляється тільки за спеціальне використання води, бо загальне водокористування здійснюється громадянами для задоволення їх потреб (купання, плавання на човнах, любительське і спортивне рибальство, водопій тварин, забір води з водних об'єктів без застосування споруд або технічних пристроїв та з криниць) безкоштовно, без закріплення водних об'єктів за окремими особами та без надання відповідних дозволів. Тому цей збір (за спеціальне використання води) справляється за спеціальне:

- а) використання води водних об'єктів;
- б) використання води, отриманої від інших водокористувачів;
- в) використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- г) використання води для потреб рибництва.

Спеціальне водокористування здійснюється на підставі дозволу та є платним. Визначення спеціального водокористування дається у ст. 48 ВК України і вказує, що це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів.

Спеціальне водокористування здійснюється юридичними і фізичними особами насамперед для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, с/г, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб.

Не належать до спеціального водокористування:

- пропуск води́ через гідровузли (крім гідроенергетичних);
- подача (перекачування) води водокористувачам у маловодні регіони;
- усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення);
- використання підземних вод для вилучення корисних компонентів;
- вилучення води́ з надр разом з видобуванням корисних копалин;
- виконання будівельних, днопоглиблювальних і вибухових робіт;
- видобування корисних копалин і водних рослин;
- прокладання трубопроводів і кабелів;
- проведення бурових, геологорозвідувальних робіт;
- інші роботи, які виконуються без забору води та скидання зворотних вод.

Податкове законодавство передбачає збір за використання води́ водних об'єктів. Водний об'єкт – природний або створений штучно елемент довкілля, в якому зосереджуються води (море, річка, озеро, водосховище, ставок, канал, водоносний горизонт). Таким чином податкове законодавство, виходячи із своєї мети, на відміну від екологічного та водного не диференціює поняття води́ та вода́.

Платники збору за використання води́. Платниками збору є водокористувачі – суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Згідно зі ст. 42 ВК України первинні водокористувачі – це ті, що мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для

забору води. Вторинні водокористувачі (абоненти) – це ті, що не мають власних водозабірних споруд й отримують воду з водозабірних споруд первинних водокористувачів та скидають стічні води в їх системи на умовах, що встановлюються між ними.

Дозвіл на спеціальне водокористування оформлює лише первинний водокористувач. Для вторинних водокористувачів дозволом на спеціальне водокористування є встановлений у дозволі первинного водокористувача ліміт на використання води та відведення стічних вод абонентами і договір між ними. Окремим документом дозвіл на спеціальне водокористування для вторинних водокористувачів не оформлюється.

Збір за спеціальне використання води вторинним водокористувачем обчислюється, виходячи з фактичних обсягів використаної води, встановлених у дозволі первинного водокористувача, лімітів, ставок збору та коефіцієнтів²³⁸.

Спеціальне водокористування здійснюється спеціальними водокористувачами на підставі спеціальних дозволів, зареєстрованих у встановленому порядку, за плату для здійснення виробничої та іншої діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, – на пільгових умовах.

До таких водокористувачів – платників збору належать тільки суб'єкти господарювання. Ними, відповідно до ст. 55 ГК України²³⁹, визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єктами господарювання є:

- 1) господарські організації – юридичні особи, створені відпо-

²³⁸ Про надання роз'яснення [щодо збору за спеціальне використання води]: Лист Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 15.03.2011 р. за № 5515/16/10-11-МП // *Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації: збірник систематизованого законодавства.* – 2011. – № 7. – С. 7.

²³⁹ *Господарський кодекс України* від 16.01.2003 р. за № 436-IV // *Офіційний вісник України.* – 2003. – № 11 (28.03.2003). – Ст. 462.

відно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ПК України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Не є платниками збору водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення, у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку.

Для цілей розд. XVI ПК України під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» потрібно розуміти використання води в туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.

Таким чином, ПК України надано право не справляти збір з водокористувача лише у випадку дотриманням ним умов використання обсягів води для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб. При цьому не передбачено механізму виключення водокористувача з кола платників збору у випадку, коли такий платник у звітному періоді, крім обсягів води для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, використав обсяги води для задоволення будь-яких інших потреб.

З огляду на викладене у разі використання водокористувачами обсягів води для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб і будь-яких інших потреб, такі водокористувачі сплачують збір на загальних підставах за весь обсяг фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання²⁴⁰.

²⁴⁰ Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про застосування положень Податкового кодексу України в частині використання води юридичними особами, фізичними особами – підприємцями та платниками єдиного податку для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб: Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. за № 1180 // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 5 (10.01.2013).

Об'єкт оподаткування збором. Об'єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання. При цьому тип джерела водопостачання, категорія якості води та глибина водного об'єкта, з якого забирається вода, не впливають на обов'язок сплати збору за спеціальне використання води суб'єктами господарювання, що здійснюють використання води²⁴¹. Наприклад: якщо суб'єктом господарювання використовується вода з криниць, то за обсяги використаної води (крім випадків, передбачених п. 324.4 ст. 324 ПК України) такий суб'єкт господарювання повинен сплачувати збір за спеціальне використання води.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
- для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування). Необхідно мати на увазі, що рибництво – штучне розведення і відтворення риби та інших водних живих ресурсів.

Збір не справляється:

- за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового

²⁴¹ Щодо збору за спеціальне використання води: Лист Державної податкової служби України від 08.05.2012 р. за № 13067/7/15-2117 // Головбух. – 2012. – № 21. – С. 6.

фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку. За надання таких послуг споживачі вносять плату за встановленими нормами і тарифами, порядок справляння яких відповідно до ст. 32 ЗУ «Про питну воду і питне водопостачання»²⁴² встановлюється законодавством;

- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- за воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах²⁴³ і кар'єрах;
- за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік²⁴⁴ яких затверджується КМ України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису. На сьогодні – тільки Інститут рису Національної академії аграрних наук віднесено до таких науково-дослідних установ²⁴⁵;
- за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонях;
- за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що

²⁴² Про питну воду та питне водопостачання: Закон України від 10.01.2002 р. за № 2918-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 16 (19.04.2002). – Ст. 112.

²⁴³ Про затвердження Правил безпеки у вугільних шахтах: Наказ Державного комітету України з промислової безпеки; охорони праці та гірничого нагляду від 22.03.2010 р. за № 62 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 48 (05.07.2010). – Ст. 1599.

²⁴⁴ Про віднесення Інституту рису Національної академії аграрних наук до науково-дослідних установ, з яких не справляється збір за спеціальне використання води: Розпорядження КМ України від 24.01.2011 р. за № 48-р // Урядовий кур'єр. – 2011. – 15.02.2011. – № 28. – С. 2.

²⁴⁵ Щодо застосування пп. 324.4.5 п. 324.4 ст. 324 Податкового кодексу України: Лист Державної податкової адміністрації від 10.02.2011 р. за № 3652/7/15-0817 // Бібліотека платника податків. – 2011. – № 9.

використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;

- за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- за морську воду, крім води з лиманів;
- за воду, що використовується садівничими та городницькими товариствами (кооперативами);
- за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до ЗУ «Про реабілітацію інвалідів в Україні»²⁴⁶ та ЗУ «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики не справляється з гідроакумуючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями. Оскільки до об'єктів державної власності, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, належать суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а саме підприємства паливно-енергетичного комплексу, які забезпечують цілісність об'єднаної енергетичної системи України, зокрема гідроакумуючі електростанції та гідроелектростанції (крім малих гідроелектростанцій)²⁴⁷.

Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту не справляється:

- з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт,

²⁴⁶ Про реабілітацію інвалідів в Україні: Закон України від 06.10.2005 р. за № 2961-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 2-3 (20.01.2006). – Ст. 36.

²⁴⁷ Про визначення критеріїв віднесення об'єктів державної власності до таких, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави: Постанова КМ України від 03.11.2010 р. за № 999 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 84 (12.11.2010). – Ст. 2948.

розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування);

- під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафто-перекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

Водний транспорт України поділяється на морський та річковий. Відповідно до ст. 24 ЗУ «Про транспорт»²⁴⁸ до складу морського транспорту входять підприємства морського транспорту, що здійснюють перевезення пасажирів, вантажів, багажу, пошти, порти і пристані, судна, судноремонтні заводи, морські шляхи сполучення, а також підприємства зв'язку, промислові, торговельні, будівельні і постачальницькі підприємства, навчальні заклади, заклади охорони здоров'я, фізичної культури, науково-дослідні, проектно-конструкторські організації та інші підприємства, установи та організації незалежно від форм власності, що забезпечують роботу морського транспорту. До складу річкового транспорту, керуючись ст. 27 ЗУ «Про транспорт», входять підприємства річкового транспорту, що здійснюють перевезення пасажирів, вантажів, багажу, пошти, порти і пристані, судна, суднобудівно-судноремонтні заводи, ремонтно-експлуатаційні бази, підприємства дорожнього господарства, а також підприємства зв'язку, промислові, торговельні, будівельні та постачальницькі підприємства, навчальні заклади, заклади охорони здоров'я, фізичної культури та спорту, культури, проектно-конструкторські організації та інші підприємства, установи і організації незалежно від форм власності, що забезпечують роботу річкового транспорту.

Ставки збору. Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод визначаються залежно від басейну річок, включаючи притоки всіх порядків, та інших водних об'єктів і ставки

²⁴⁸ Про транспорт: Закон України від 10.11.1994 р. за № 232/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 51 (20.12.94). – Ст. 446.

збору, гривень за 100 куб. метрів. Басейновий принцип управління водами закріплено ВК України. Державне управління в галузі використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів в Україні здійснюється за басейновим принципом на основі державних цільових, міждержавних та регіональних програм використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів. Басейн поверхневого водного об'єкта (басейн водного об'єкта) – територія, що включає водозбірні площі гідравлічно зв'язаних водотоків та водойм, з яких весь поверхневий стік через послідовність струмків, річок, озер та інших водних об'єктів тече в головний із них водний об'єкт, що впадає в море чи в озеро²⁴⁹.

Ставки збору за спеціальне використання підземних вод визначаються залежно від регіону і ставки збору, гривень за 100 куб. метрів.

Ставка збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики становить 6,38 грн за 10 тис. куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій.

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю, становлять:

- для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – 0,1094 грн за 1 тоннаж-добу експлуатації;
- для пасажирського флоту, що експлуатується, – 0,0122 грн за 1 місце-добу експлуатації.
- Ставки збору за спеціальне використання води для потреб рибництва становлять:
 - 33,51 грн за 10 тис. куб. метрів поверхневої води;
 - 40,29 грн за 10 тис. куб. метрів підземної води.
- Ставки збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, становлять:
 - 31,17 грн за 1 куб. метр поверхневої води;
 - 36,35 грн за 1 куб. метр підземної води.

²⁴⁹ Процевський В.О. Водне право України : навч. посіб. / В. О. Процевський, О. М. Шуміло. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – С. 128.

Ставка збору за спеціальне використання шахтної, кар'єрної та дренажної води становить 7,22 грн за 100 куб. метрів води.

Для теплоелектростанцій з прямоточною системою водопостачання збір за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюється із застосуванням коефіцієнта 0,005.

До ставок збору житлово-комунальні підприємства застосовують коефіцієнт 0,3.

За умови використання води з лиманів платниками збору застосовується ставка збору, встановлена за спеціальне використання поверхневих вод відповідно до показника «Інші водні об'єкти», зазначеного у п. 325.1 ст. 325 ПК України.

За умови використання води з каналів платниками збору застосовуються ставки збору, встановлені за спеціальне використання води водного об'єкта, з якого забирається вода в канал.

За умови використання води із змішаних джерел водопостачання застосовуються ставки збору, встановлені для джерел, з яких формуються (наповнюються) змішані джерела.

Порядок обчислення та особливості обчислення збору при встановленні лімітів використання води. Водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Збір обчислюється, виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За обсяги води, переданої водокористувачем – постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, збір обчислюється і сплачується таким водокорис-

тувачем – постачальником. Тому відповідно до Листа Мінприроди України «Про надання роз’яснення [щодо збору за спеціальне використання води]» для вторинних водокористувачів дозволом на спеціальне водокористування є встановлений у дозволі первинного водокористувача ліміт використання води та відведення стічних вод абонентам і договір між ними.

Водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, обчислюють збір, враховуючи обсяги води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок збору та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду з каналів, обчислюють збір, виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, встановлених лімітів використання води, ставок збору, встановлених для водного об’єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюється, виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставки збору.

За умови експлуатації водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту обчислюється, виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-добі та ставки збору, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-добі та ставки збору.

Справляння збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати збору за спеціальне використання води.

Збір за спеціальне використання води для потреб рибництва обчислюється, виходячи з фактичних обсягів води, необхідної для поповнення водних об’єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов’язане із втратами води на фільтрацію та випаровування), та ставок збору.

Водокористувачі, які застосовують для потреб охолодження обладнання оборотну систему водопостачання, обчислюють збір,

виходячи із фактичних обсягів води, використаної на підживлення оборотної системи. За всі інші обсяги фактично використаної води збір обчислюють на загальних підставах.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів.

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна здатність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначають органи водного господарства.

Органи, що видають дозволи на спеціальне водокористування, щороку до 20 січня подають органам ДПС та органам водного господарства інформацію про водокористувачів, яким видано такі дозволи.

Водокористувачі, яким видано дозволи на спеціальне водокористування та які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають органам ДПС та органам водного господарства перелік водокористувачів – абонентів.

У разі зміни умов водокористування, видачі протягом року нових дозволів на спеціальне водокористування, укладення договорів на поставку води водокористувачі, які отримали переоформлені дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку води, зобов'язані протягом 10 днів повідомити про це органи ДПС та органи водного господарства.

У разі, якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, збір обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

У разі, якщо бюджетна установа використовує обсяги води виключно для власних потреб, без отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, то така установа не є платником збору за спеціальне використання води.

Якщо бюджетна установа має договір на поставку води та використовує обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, то збір обчислюється на загальних підставах, виходячи з усього обсягу фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

Разом з тим, якщо бюджетна установа не має договору на поставку води, але використовує обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, то збір за спеціальне використання води сплачує безпосередньо постачальник води для бюджетної установи на загальних підставах, виходячи з усього обсягу фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

При наданні в оренду приміщень бюджетною установою (орендодавцем) іншій бюджетній установі (орендарю), за умови якщо орендодавець не використовує обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, збір за спеціальне використання води за обсяги фактично використаної води такими установами не справляється.

У разі використання орендарем (бюджетною установою) обсягів води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах та укладання орендарем окремого договору на поставку води, орендар як вторинний водокористувач самостійно сплачує збір за обсяги фактично використаної ним води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання, а бюджетна установа (орендодавець) (за умови невикористання обсягів води для здійснення господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах) у такому випадку збір не сплачує.

Однак, якщо орендар (бюджетна установа, юридична особа, що не є бюджетною установою; фізична особа – підприємець) використовує обсяги води для здійснення господарської діяльності без укладання окремого договору на поставку води, а договір на поставку води має орендодавець (бюджетна установа), то платником збору буде бюджетна установа, що надала в оренду приміщення та здійснила постачання води, за обсяги фактично використаної орендарем води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання (за умови якщо бюджетна установа (орендодавець) не використовувала обсяги води для здійснення господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах)²⁵⁰.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі, виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт її використання, ставок збору та коефіцієнтів.

За понадлімітне використання води збір обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками збору та коефіцієнтами.

З метою приведення норм справляння збору до рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та єдиного підходу до платників збору п. 327.3 ст. 327 ПК України передбачена норма, що за відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання, тобто у п'ятикратному розмірі²⁵¹.

²⁵⁰ Щодо оподаткування бюджетних установ збором за спеціальне використання води: Лист Державної податкової адміністрації від 11.04.2011 р. за № 10193/7/15-0817 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 39. – С. 4.

²⁵¹ Про особливості адміністрування збору за спеціальне використання води в умовах дії Податкового кодексу України: Лист Державної податкової адміністрації від 04.01.2011 р. за № 12/7/15-0817 // Бухгалтер. – 2011. – № 4. – С. 1.

Порядок сплати збору. Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу.

Платники збору обчислюють його суму наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації за такими затвердженими формами:

1) збору: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямоточною системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води;

2) збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики;

3) збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім стоянкових та службово-допоміжних суден)²⁵².

Податкові декларації збору подаються платниками збору органам ДПС у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації. Відповідно до листа ДПС України «Про особливості адміністрування збору за спеціальне використання води у 2013 році»²⁵³ граничним терміном подання Податкових декларацій збору за IV квартал 2012 року є 11 лютого 2013 року, а останнім днем сплати збору – 19 лютого 2013 року; за I квартал п. р., відповідно, – 10 травня 2013 року та 20 травня 2013 року; за II квартал п. р. – 9 серпня 2013 року та

²⁵² Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1009 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (28.01.2011) (частина 2). – Ст. 232.

²⁵³ Про особливості адміністрування збору за спеціальне використання води у 2013 році [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 28.01.2013 р. за № 1947/7/15-2117 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1756.LHT. – Назва з екрана.

19 серпня 2013 року; за III квартал п. р. – 11 листопада 2013 року та 19 листопада 2013 року; за IV квартал 2013 року – 10 лютого 2014 року та 19 лютого 2014 року.

На виконання п. 326.12 ст. 326 ПК України органи, що видають дозволи на спеціальне водокористування, щороку до 20 січня подають органам ДПС та органам водного господарства інформацію про водокористувачів, яким видано такі дозволи. Водокористувачі, яким видано дозволи на спеціальне водокористування та які здійснюють постачання води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають органам ДПС та органам водного господарства перелік водокористувачів-абонентів. У разі зміни умов водокористування, видачі протягом року нових дозволів на спеціальне водокористування, укладення договорів на поставку води водокористувачі, які отримали переоформлені дозволи на спеціальне водокористування, договори на поставку води, зобов'язані протягом 10 днів повідомити про це органи ДПС та органи водного господарства.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців органи ДПС подають інформацію про таких платників збору до органів, що видають дозволи на спеціальне водокористування, для вжиття стосовно них заходів згідно із законом, а саме – скасування дозволу (п. 328.6 ст. 328 ПК України).

Податкова декларація за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не подається.

Збір сплачується платниками збору у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується.

Філії, відділення, інші відокремлені підрозділи водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс, подають податкові декларації та сплачують збір за своїм місцем податкової реєстрації.

Якщо до складу водокористувача входять структурні підрозділи, які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгал-

терського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу, то декларації збору подаються і збір вноситься водокористувачем, до складу якого входять такі структурні підрозділи, за місцем знаходження водних об'єктів та за ставками збору, встановленими для цих водних об'єктів.

Платники збору подають одночасно з податковими деклараціями органам ДПС копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води збір включається до складу витрат згідно з розд. III ПК України, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат згідно з розд. III ПК України.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців органи ДПС подають інформацію про таких платників збору до органів, що видають дозволи на спеціальне водокористування, для вжиття стосовно них заходів згідно із законом.

§ 5. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів відповідно до ст. 77 ЛК України встановлюється ПК України та належить до загальнодержавних зборів. В Україні спеціальне використання лісових ресурсів, крім розміщення пасік, є платним. У порядку спеціального використання можуть здійснюватися такі види використання лісових ресурсів:

- 1) заготівля деревини;
- 2) заготівля другорядних лісових матеріалів;
- 3) побічні лісові користування;
- 4) використання корисних властивостей лісів для культурно-

оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних та освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт.

Чинним законодавством України можуть передбачатися й інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється в межах лісових ділянок, виділених для цієї мети.

Порядок та умови здійснення спеціального використання лісових ресурсів встановлені Постановою КМ України²⁵⁴. Нею затверджено Порядок спеціального використання лісових ресурсів та Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється шляхом: заготівлі деревини під час проведення рубок головного користування, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів. Таке використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці проводиться за спеціальним дозволом – лісорубним квитком або лісовим квитком, що видається безоплатно.

Відповідно до Порядку видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів визначаються умови і механізм видачі лісорубного або лісового квитка як спеціального дозволу на їх використання. *Лісорубний* або *лісовий квиток* є основним документом, на підставі якого:

- здійснюється спеціальне використання лісових ресурсів;
- ведеться облік дозволених до відпуску запасів деревини та інших продуктів лісу, встановлюються строки здійснення лісових користувань та вивезення заготовленої продукції, строки і способи очищення лісосік від порубкових решток, а також облік природного поновлення лісу, що підлягає збереженню;
- ведеться облік плати, нарахованої за використання лісових ресурсів.

²⁵⁴ Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів: Постанова КМ України від 23.05.2007 р. за № 761 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 39 (08.06.2007). – Ст. 1550.

Платники збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Платниками збору є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Лісовими ресурсами є деревні, технічні, лікарські та інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються у процесі формування лісових природних комплексів. До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб.

Лісове законодавство передбачає можливість використання лісових ресурсів постійними та тимчасовими лісокористувачами на умовах довгострокового та короткострокового користування²⁵⁵.

У постійне користування надаються ліси на землях:

- державної власності для ведення лісового господарства без встановлення строку спеціалізованим державним лісогосподарським підприємствам, іншим державним підприємствам, установам та організаціям, у яких створено спеціалізовані лісогосподарські підрозділи;

²⁵⁵ Екологічне право України. Особлива частина : навч. посіб. / О.М. Шуміло (кер. авт. кол.), В.А. Зуєв, І.В. Бригадир та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – С. 148.

- комунальної власності для ведення лісового господарства без встановлення строку спеціалізованим комунальним лісогосподарським підприємствам, іншим комунальним підприємствам, установам та організаціям, у яких створені спеціалізовані лісогосподарські підрозділи.

Об'єктом тимчасового користування можуть бути всі ліси, що перебувають у державній, комунальній або приватній власності. Тимчасове користування лісами може бути: довгостроковим – терміном від одного до п'ятдесяти років і короткостроковим – терміном до одного року. Суб'єктами правовідносин тимчасового користування лісами є:

- власники лісів або уповноважені ними особи;
- підприємства, установи, організації, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, іноземні юридичні особи.

Податкове законодавство передбачає можливість використання лісових ресурсів громадянами в лісах державної та комунальної власності, а також за згодою власника в лісах приватної власності вільно перебувати, безоплатно без видачі спеціального дозволу збирати для власного споживання дикорослі трав'яні рослини, квіти, ягоди, горіхи, гриби тощо, крім випадків, передбачених ЛК України та іншими законодавчими актами у порядку загального лісокористування. Але таке лісокористування не може перевищувати встановлений обсяг, який визначається регіональними органами державної влади. Так наприклад, Харківською обласною державною адміністрацією було прийнято розпорядження «Про встановлення максимальних норм безоплатного збору громадянами дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів та грибів на території області»²⁵⁶.

Об'єкт оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів. Об'єктом оподаткування збором є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

²⁵⁶ Про встановлення максимальних норм безоплатного збору громадянами дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів та грибів на території області [Електронний ресурс] : Розпорядження Харківської обласної державної адміністрації від 17.08.2007 р. за № 526 // Ліга : Закон. – 1 файл. – ха070046.LHT. – Назва з екрана.

- деревина, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, доріг тощо;

- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, що передбачені Порядком спеціального використання лісових ресурсів);

- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, що передбачені Порядком спеціального використання лісових ресурсів);

- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Заготівля деревини під час проведення рубок головного користування здійснюється з дотриманням принципів безперервного, невиснажливого і раціонального використання лісових ресурсів, збереження умов відтворення високопродуктивних деревостанів, їх екологічних та інших корисних властивостей.

Рубки головного користування проводяться в:

- експлуатаційних лісах;
- захисних лісах, що прилягають до смуг відведення діючих і тих, які будуються, залізниць, автомобільних доріг державного значення, вздовж берегів річок, навколо озер, водойм та інших водних об'єктів, а також захисних лісах, що є байрачними або площа яких становить до 100 гектарів, або які розташовані серед безлісної місцевості;

- рекреаційно-оздоровчих лісах, розташованих у межах третьої зони округів санітарної охорони лікувально-оздоровчих територій і курортів та в лісогосподарській частині лісів зелених зон;

- лісах природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення в межах господарської зони національних природних і регіональних ландшафтних парків, а також заказниках.

На особливо захисних лісових ділянках (крім узлісь уздовж межі з безлісною місцевістю) проведення рубки головного користування забороняється.

Залежно від категорії лісів, лісорослинних умов, біологічних особливостей деревних порід, типу лісу, складу і вікової структури деревостанів, наявності та стану підросту господарсько-цінних порід, ступеня стійкості ґрунтів проти ерозії, стрімкості схилів та інших особливостей застосовуються такі системи рубок:

- вибіркові – рубки, під час яких періодично вирубується частина дерев, що є перестійними і стиглими, а лісова ділянка залишається постійно вкритою лісовою рослинністю;

- поступові – рубки, під час яких передбачається видалення деревостану за кілька прийомів;

- суцільні – рубки, під час яких весь деревостан вирубується повністю, за винятком насінників, життєздатного підросту і молодняку, цінних і рідкісних видів дерев та чагарників, що підлягають збереженню відповідно до Порядку спеціального використання лісових ресурсів;

- комбіновані – несукільні рубки, під час яких поєднуються елементи різних систем поступових і вибіркового рубок.

При визначенні об'єкта оподаткування необхідно мати на увазі, що під лісовою ділянкою розуміють ділянку лісового фонду України з визначеними межами, виділену відповідно до ЛК України для ведення лісового господарства та використання лісових ресурсів без вилучення її у землекористувача або власника землі. Лісові ділянки можуть бути вкриті лісовою рослинністю, а також постійно або тимчасово не вкриті лісовою рослинністю (внаслідок неоднорідності лісових природних комплексів, лісогосподарської

діяльності або стихійного лиха тощо). До не вкритих лісовою рослинністю лісових ділянок належать лісові ділянки, зайняті незімкнутими лісовими культурами, лісовими розсадниками і плантаціями, а також лісовими дорогами та просіками, лісовими протипожежними розривами, лісовими осушувальними канавами і дренажними системами.

Ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Ставки збору за заготівлю деревини в залежності від основних та неосновних лісових порід визначаються ПК України. Критеріями визначення є: найменування лісової породи, залежно до якого поясу лісів, першого чи другого вона відноситься. Чинне лісове законодавство вже не передбачає поділу лісів на групи, тому виникає неузгодженість між ЛК України та ПК України. Втратила чинність Інструкція про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду²⁵⁷, згідно з якою здійснювався розподіл лісів за лісотаксовими поясами:

- до першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської, Чернівецької областей та лісів гірської зони Львівської області;
- до другого поясу належать ліси Закарпатської, Івано-Франківської, Чернівецької областей та ліси гірської зони Львівської області.

Наступним критерієм визначення є лісотаксовий розряд: від першого до п'ятого. Лісотаксовий розряд встановлюється для кожного кварталу (урочища), виходячи з відстані (км) між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом

²⁵⁷ Про затвердження Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду: Наказ Державної податкової адміністрації, Мінфіну, Держкомлісгоспу, Міністерства економіки України та Мінекобезпеки від 15.10.1999 р. за № 91/241/129/236/565 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 46 (03.12.99). – Ст. 2285.

відвантаження деревини залізницею. Беруться до уваги також геоморфологічні умови місцевості за такими коефіцієнтами:

- у лісах з рівнинним рельєфом – 1,1;
- у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, – 1,25;
- у лісах з гірським рельєфом – 1,5.

Зараз цей поділ поновлено у ПК України (п.п. 331.4.–331.10. ст. 331 ПК України), хоча предметом правового регулювання тут перш за все є лісові правовідносини.

Ставка обраховується за один щільний кубічний метр деревини у гривнях з урахуванням ділової (без кори) чи дров'яної (з корою). У свою чергу ділова (без кори) поділяється на велику, середню та дрібну. До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 сантиметрів і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 сантиметрів, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів.

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Ставки збору, встановлені п.п. 331.1–331.2 ст. 331 ПК України, застосовуються при заготівлі деревини в порядку рубок головного користування та під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) та заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

За ліквід з крони встановлюється збір у розмірі 40 відсотків, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 відсотків ставок збору за дров'яну деревину відповідної лісової породи.

На деревину, заготовлену під час: вибіркових рубок головного користування – ставки збору знижуються на 20 відсотків, а заходів

щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на 50 відсотків. Знижки у відсотках обчислюються з кожної ставки збору окремо.

За заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів ставки збору встановлюються ВР АРК, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами. Наприклад, рішенням Луганської обласної ради встановлено ставки збору за використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт²⁵⁸ або рішення Севастопольської міської ради «Про встановлення ставок збору за здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів»²⁵⁹.

Порядок обчислення збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють органам ДПС перелік лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки, за формою²⁶⁰, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування

²⁵⁸ Про встановлення ставок збору за використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт [Електронний ресурс]: Рішення Луганської обласної ради народних депутатів від 17.08.2012 р. за № 14/33 // Ліга : Закон. – 1 файл. – lu120133.LHT. – Назва з екрана.

²⁵⁹ Про встановлення ставок збору за здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів [Електронний ресурс] : Рішення Севастопольської міської ради від 22.05.2012 р. за № 3095 // Ліга : Закон. – 1 файл. – sv120030.LHT. – Назва з екрана.

²⁶⁰ Про затвердження форм переліків лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки: Наказ Мінфіну від 16.12.2011 р. за № 1645 //Офіційний вісник України. – 2012. – № 5 (27.01.2012). – Ст. 199.

державної фінансової політики, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері лісового господарства. Відповідно до «Порядку видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів» органи Держлісагентства²⁶¹, постійні лісокористувачі подають до п'ятого числа місяця, наступного за звітним кварталом, органам ДПС перелік підприємств, установ, організацій і громадян, яким в установленому порядку видано лісорубний або лісовий квиток.

Сума збору обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі якщо:

а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та її кількість більше ніж на 10 відсотків;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Порядок перерахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок збору за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

- виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування

²⁶¹ Про Положення про Державне агентство лісових ресурсів України: Указ Президента України від 13.04.2011 р. за № 458/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29 (26.04.2011). – Ст. 1264.

сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок збору, а також виведення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

- анулювання лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок збору не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума збору повністю сплачується до відповідних бюджетів;

- надання лісокористувачеві відстрочки:

- а) на заготівлю деревини – сума збору за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

- б) на вивезення деревини – сума збору за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки; додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума збору за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, збір обчислюють і сплачують повністю за всю дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється перерахунок збору, відображають донараховані суми збору в розрахунку за формою Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів²⁶².

Порядок сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу. Лісокористувачі щокварталу складають

²⁶² Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства від 21.12.2012 р. за № 1404 // Ліга : Закон. – 1 файл. – Re22704.LHT. – Назва з екрана.

розрахунок збору нарастаючим підсумком з початку року за формою Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів, у якому окремим рядком зазначається сума збору, сплачена відповідно до пп. пп. 334.2.1–334.2.2 п. 334.2. ст. 334 ПК України, та подають його органу ДПС за місцезнаходженням лісової ділянки у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду, за винятком:

лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків збір вносився в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають:

а) фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;

б) лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума збору в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується збір;

лісокористувачів з іншої області, які сплачують збір повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Про надходження суми збору в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціально заведеній книзі робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться позначка про сплату збору в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

Лісокористувачі сплачують збір у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду.

Збір сплачується лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми збору, зазначеної в спеціальних дозволах, виданих у відповідному календарному році, крім сум збору, сплачених відповідно до пп. пп. 334.2.1–334.2.2 п. 334.2 ст. 334 ПК України.

При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми збору) після чергового строку сплати збору лісокористувачі сплачують усі суми збору за строками, що минули.

Запитання для самоконтролю

1. Місце екологічного податку у податковій системі України.
2. Основні елементи екологічного податку.
3. Платники екологічного податку.
4. Види діяльності, які обкладаються екологічним податком.
5. Податкові агенти екологічного податку.
6. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком.
7. Правова характеристика ставок екологічного податку.
8. Порядок обчислення екологічного податку.
9. Порядок подання податкової звітності та сплати екологічного податку.
10. Правова регламентація плати за користування надрами як загальнодержавного платежу.
11. Плата за користування надрами для видобування корисних копалин.
12. Об'єкт оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин.
13. База оподаткування обсягів видобутих корисних копалин (мінеральної сировини).
14. Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
15. Платники плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
16. Об'єкт оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
17. Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
18. Порядок обчислення податкових зобов'язань та строк сплати загальнодержавного платежу за користування надрами.
19. Контроль та відповідальність платників за користування надрами.
20. Плата за землю в системі податкового права України.
21. Платники податку, об'єкти та база оподаткування плати за землею.

22. Ставки податку за земельні ділянки та їх оподаткування.
23. Особливості встановлення ставок земельного податку.
24. Пільги щодо сплати податку для фізичних та юридичних осіб. Земельні ділянки, що не підлягають оподаткуванню.
25. Податковий період, порядок обчислення та строк сплати плати за землю.
26. Орендна плата за землю.
27. Індксація нормативної грошової оцінки земель та порядок зарахування до бюджетів плати за землю.
28. Місце збору за спеціальне використання води в податковій системі України.
29. Платники збору за використання води.
30. Об'єкт оподаткування збором за спеціальне використання води.
31. Ставки збору за спеціальне використання води.
32. Порядок обчислення та сплати збору за спеціальне використання води.
33. Особливості обчислення збору за спеціальне використання води при встановленні лімітів на її використання.
34. Місце збору за спеціальне використання лісових ресурсів у податковій системі України.
35. Платники збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
36. Об'єкт оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів.
37. Ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
38. Порядок обчислення збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
39. Порядок перерахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів.
40. Порядок сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

ГЛАВА 9. Правові засади справляння інших прямих податків і зборів

- 1. Оподаткування транспортних засобів в Україні.*
- 2. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.*
- 3. Збір за використання радіочастотного ресурсу в Україні.*
- 4. Податок на нерухомість: правова природа, особливості справляння.*

§ 1. Оподаткування транспортних засобів в Україні

Останнім часом виникли проблеми щодо правового регулювання оподаткування транспортних засобів в Україні, що здійснювалось (до набуття чинності ПК України) шляхом справляння податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Досить часто транспортний засіб є предметом договору оренди або використовується за дорученням, у зв'язку з чим виникали питання стосовно особи платника податку. Саме тому проблема вдосконалення порядку нарахування та сплати податку з власників транспортних засобів потребувала негайного вирішення.

До прийняття ПК України порядок нарахування та сплати податку з власників транспортних засобів регулював ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних

машин і механізмів»²⁶³. Метою введення цього податку стала акумуляція коштів до місцевих бюджетів і централізованих фондів як джерела фінансування будівництва, реконструкції, ремонту й утримання автомобільних доріг загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

У ст. 1 зазначеного Закону було встановлено перелік платників податку, якими було визнано юридичних (підприємства, установи та організації, в тому числі й іноземні) та фізичних осіб (громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства), які здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію та перереєстрацію транспортних засобів або мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством транспортні засоби.

За час свого існування податок з власників транспортних засобів зазнав суттєвих змін, які стосувалися: зміни підходів до механізмів оподаткування, об'єктів оподаткування, податкових ставок, переліку пільг тощо. На початку введення цього податку його розмір розраховувався згідно зі ставками, які дорівнювали частині неоподаткованого мінімуму доходів громадян, і залежав від потужності двигуна з кожної кіньської сили або з кожного кіловата потужності²⁶⁴. Попередня редакція Закону значно відрізнялася від останньої і в частині визначення об'єкта оподаткування: автомобілі поділялися на легкові, вантажні вантажопідйомністю до 7 т та більше, автобуси, мотоцикли, моторолери, мотоблоки та інші самохідні машини і механізми. Човни, яхти та катери взагалі не були об'єктом оподаткування, зобов'язання щодо сплати транспортного податку з володіння ними існують лише з 1997 р., коли було внесено зміни до ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів»²⁶⁵.

²⁶³ Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.1991 р. за № 1963-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 11 (17.03.92). – Ст. 150.

²⁶⁴ Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Декрет Кабінету Міністрів України від 09.04.1993 р. за № 34-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 251.

²⁶⁵ Про внесення змін до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів»: Закон України від 18.02.1997 р. за № 75/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 15. – Ст. 117.

Цим же Законом у ст. 2 об'єкти оподаткування стали визначатися за Гармонізованою системою кодування та опису товарів. Раніше в Україні існувало три системи товарної номенклатури. Так, 3 листопада 1995 р. на виконання угоди про створення вільної торгівлі від 15 квітня 1994 р. було укладено Угоду про єдину Товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності СНД (ТН ЗЕД СНД)²⁶⁶, яку пізніше було денонсовано²⁶⁷. З 1 липня 2001 р. ЗУ «Про Митний тариф України» в основу товарної номенклатури покладено Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), яка базується на Гармонізованій системі кодування та опису товарів та застосовується зараз²⁶⁸.

Водночас вступ України до СОТ та гармонізація системи опису та кодування товарів сприяли внесенню змін до ст. 3 ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» щодо заміни порядку обчислення податку як частини неоподатковуваного мінімуму доходів громадян на обчислення за ставкою, зазначеною у євро з кожних 100 куб. см об'єму циліндрів двигуна на рік²⁶⁹.

Завдяки ухваленню ЗУ «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» відбулися зміни в переліку суб'єктів оподаткування (платників податку), згідно з яким платники фіксованого податку – с/г товаровиробники, що стали учасниками експерименту із запровадження єдиного податку на території

²⁶⁶ Угода про єдину Товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності Співдружності Незалежних Держав (ТН ЗЕД СНД) від 03.11.1995 р. // Частный предприниматель. – 2000. – 06. – № 6.

²⁶⁷ Про денонсацію Угоди про єдину Товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності Співдружності Незалежних Держав: Постанова КМ України від 11.11.1999 р. за № 2073 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 46 (03.12.99). – Ст. 2266.

²⁶⁸ Про Митний тариф України : Закон України від 05.04.2001 р. за № 2371–III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 24 (15.06.2001). – Ст. 125.

²⁶⁹ Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.1991 р. за № 1963–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 11 (17.03.92). – Ст. 150.

Глобинського району Полтавської області, Старобешівського району Донецької області та Ужгородського району Закарпатської області²⁷⁰, були звільнені від сплати декількох податків, у тому числі і транспортного. ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» передбачено, що платники фіксованого с/г податку лише частково звільнені від сплати транспортного податку, тобто мають пільги при сплаті податку за колісні трактори та вантажні автомобілі.

Доцільно скористатися досвідом Російської Федерації, де від сплати транспортного податку звільнені трактори, самохідні комбайни всіх марок, спеціальні автомашини (молоковози, скотовози, спеціальні машини для перевезення птиці, машини для перевезення і внесення мінеральних добрив, ветеринарної допомоги, технічного обслуговування), що зареєстровані на с/г товаровиробників і використовуються при с/г роботах для виробництва с/г продукції²⁷¹. Адже на сьогодні с/г галузь особливо потребує допомоги.

Суттєві зміни в оподаткуванні сталися у зв'язку з набуттям чинності ЗУ «Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства»: закон змінив грошову одиницю, в якій виражалися ставки податку, на гривню²⁷². Водночас цим Законом суттєво розширився перелік пільг. Було звільнено від сплати податку з власників транспортних засобів підприємства автомобільного транспорту загального користування (незалежно від форм власності) стосовно транспортних засобів, що зайняті перевезенням пасажирів, на які визначено тарифи оплати проїзду в установленому законом порядку. На 50% звільнялися від сплати податків громадяни, у власності яких знаходилися легкові

²⁷⁰ Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15.01.1998 р. за № 25/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 25. – Ст. 147.

²⁷¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – П. 5. – Ст. 358. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

²⁷² Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства: Закон України від 16.07.1999 р. за № 986-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40 (08.10.99). – Ст. 361.

автомобілі, вироблені в країнах СНД і поставлені на облік в Україні до 1990 р. включно.

Остаточна редакція ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» була прийнята 5 березня 2009 р., основними внесеними змінами стало зменшення податкових ставок, які було встановлено раніше з внесенням змін до Закону²⁷³ в редакції від 25 грудня 2008 р. (адже саме ці зміни спричинили резонанс, оскільки призвели до підвищення податку в 5–7 разів, не враховуючи ні вік транспортного засобу, ні соціальне становище його власника).

ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» був недосконалим і потребував доопрацювання. Взагалі розрахунок податку з власників транспортних засобів за об'ємом двигуна є некоректним. Морально застарілі транспортні засоби вітчизняного виробництва і сучасні автомобілі іноземного походження поставлено в рівні умови. З іншого боку, цей податок є цільовим, кошти від якого спрямовуються на утримання та ремонт доріг, тому сума податку має відповідати рівню експлуатації доріг і не бути прив'язаною до об'єму двигуна.

На сьогодні з набуттям чинності ПК України внесено суттєві зміни до оподаткування транспортних засобів, цей податок цілком трансформовано і змінено порядок його справляння. Навіть назву він має не податок, а збір. Відтепер розд. VII «Збір за першу реєстрацію транспортного засобу» ПК України передбачено порядок сплати цього збору юридичними та фізичними особами, що здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, які і є платниками збору.

Розширено перелік об'єктів оподаткування, відтепер до їх числа віднесено: мотоцикли, незалежно від об'єму двигуна, для порівняння: ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» звільняв від оподаткування мотоцикли з об'ємом циліндра двигуна до 50 куб. см; трактори на

²⁷³ Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування: Закон України від 25.12.2008 р. за № 797–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 18. – Ст. 246.

гусеничному ходу, яхти, судна парусні моторні та човни спортивні. Згідно з чинним ПК України стали об'єктом оподаткування літаки та вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України.

Вважаємо, такий підхід недостатньо коректним, оскільки призначення цього податку – підтримання у належному стані та ремонт доріг. У той же час підприємства літакобудування використовують злітно-посадкові смуги, що знаходяться у них на балансі, які ремонтують за власний рахунок. Трактори на гусеничному ходу також можуть експлуатуватися на дорогах не тільки загальнодержавного, але й місцевого значення. Тому, вважаємо, було б доцільно виключити названі вище транспортні засоби з числа тих, що підлягають оподаткуванню.

Але є певні непорозуміння щодо віднесення до об'єкта оподаткування збором й інших транспортних засобів. Так, абз «д» пп. 232.1.1 п. 232.1 ст. 232 ПК України передбачає виключення з переліку об'єктів оподаткування машин і механізмів для с/г робіт – товарні позиції 8432 і 8433 згідно з УКТ ЗЕД. До того ж незрозуміло чому не виключено з переліку об'єктів оподаткування товарні позиції 8437, до яких належать: машини для очищення, сортування або калібрування насіння, зерна чи сухих бобових культур; обладнання для борошномельної промисловості або інше обладнання для обробки зернових чи сухих бобових культур, крім машин, що використовуються на с/г фермах²⁷⁴. Вважаємо, що використання згаданих транспортних засобів є необхідним для повноцінного функціонування с/г підприємств.

ПК України суттєво збільшено ставки збору для легкових автомобілів з потужністю двигуна від 4500 куб. см. Відтепер автомобілі з об'ємом двигуна від 4501 до 5500 куб. см оподатковуються за ставкою 45 грн за 100 куб. см, від 5500 до 6500 куб. см – 55 грн за 100 куб. см, понад 6501 куб. см – 60 грн за 100 куб. см, за попереднім Законом максимальна ставка становила 40 грн за 100 куб. см.

²⁷⁴Додаток до Закону України «Про Митний тариф України»: Закон України від 05.04.2001 р. № 2371-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2371%E3-14&p=1310107491888679>

Суттєво збільшено корегуючі коефіцієнти на транспортні засоби, що використовувались понад 8 років, – до 40. Але вважаємо, що такий підхід є недостатньо обґрунтованим, особливо в умовах фінансової кризи, тому було б доцільним зменшити коефіцієнти.

Існують ще деякі питання щодо існування корегуючих коефіцієнтів. Так, 5.03.2009 року ст. 3 ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» була доповнена ч. 6, в якій передбачалося застосування ставки податку з власників транспортних засобів, які відповідно до чинного законодавства оснащені обладнанням, що дозволяє використовувати як паливо моторне стиснутий або скраплений газ, альтернативні види рідкого та газового палива – з урахуванням корегуючого коефіцієнта 0,5²⁷⁵. У ПК України ця норма відсутня, хоча, вважаємо, її необхідно внести до чинного податкового законодавства, враховуючи проведення державою політики щодо розробки організаційно-економічних заходів із стимулювання виробництва та споживання альтернативних видів палива та застосування економічних важелів і стимулів, передбачених законодавством України для підприємств, установ, організацій і громадян, які здійснюють таке виробництво та споживання. Крім того, передбачалося надання таким особам (юридичним і фізичним) субсидій, дотацій, податкових, кредитних та інших пільг для стимулювання впровадження альтернативних видів палива²⁷⁶.

Доцільно переглянути норму ПК України в частині застосування корегуючого коефіцієнта, що дорівнює 40, для оподаткування транспортних засобів, зазначених у пп. 234.1.1 – 234.1.2, 234.1.4, 234.1.6, 234.1.7 – 234.1.8 п. 234.1 ст. 234 (мотоциклів, легкових та вантажних автомобілів, автобусів, сідельних тягачів, автомобілів спеціального призначення), які експлуатувалися понад вісім років та

²⁷⁵ Про внесення змін до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» щодо ставок податку»: Закон України від 05.03.2009 р. за № 1075-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 30 (24.07.2009). – Ст. 420.

²⁷⁶ Про альтернативні види палива: Закон України від 14.01.2000 р. за № 1391-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 12 (24.03.2000). – Ст. 94.

вперше реєструються в Україні, вважаємо, розмір коефіцієнта безпідставно завищений.

З метою оподаткування, окрім врахування таких факторів, як об'єм двигуна, довжина судна, злітна маса та вік транспортного засобу, пропонується запровадити механізм оподаткування з урахуванням країни-виробника такого засобу. Для всіх транспортних засобів, перелік яких визначено у ст. 232 ПК України, що реєструються на території України і виготовлені вітчизняними виробниками, рекомендовано запровадити корегуючі коефіцієнти на рівні 0,5, які б дозволяли зменшувати суму збору. Така політика була б спрямована на державну підтримку вітчизняного виробника та стратегічно важливих галузей промисловості (серед яких для України є машинобудування) від іноземної конкуренції. Така практика існує у Китаї, де під час розрахунку транспортного податку собівартість транспортного засобу помножується на 1,17 та з отриманої суми сплачується сума податку лише у розмірі 10%²⁷⁷.

До того ж, вважаємо, за необхідне конкретизувати норму пп. 234.4.1 п. 234.4 ст. 234 ПК України, в якій зазначено, що «для нових транспортних засобів ставки збору застосовуються з коефіцієнтом 1». Зі змісту цієї статті незрозуміло які транспортні засоби є новими.

У п. 189.3 ст. 189 ПК України надано визначення нових транспортних засобів для цілей оподаткування, але норма цього підпункту поширюється для визначення податкового обов'язку зі сплати податку на додану вартість, вона не регулює відносини, що виникають між платником податку та податковими органами в процесі справляння збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

З урахуванням наведених вище пропозицій рекомендуємо внести зміни до п. 234.4 ст. 234 ПК України та викласти його у такій редакції:

234.4. Ставки збору, встановлені пунктами 234.1–234.3 цієї статті, застосовуються:

²⁷⁷ Помериться лошадиными силами [Электронный ресурс] // Российская газета. Федеральный выпуск. – 2009. – 23 ноября. – № 5045(221). – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2009/11/20/nalog-avto-site.html>

234.4.1. для нових транспортних засобів – з коефіцієнтом 1.

Новими транспортними засобами вважаються:

– наземні транспортні засоби, які вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому мають загальний наземний пробіг до 6 000 кілометрів;

– судна – ті, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому пройшли не більше 100 годин після першого введення їх в експлуатацію;

– літальні апарати – ті, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та їх налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення.

234.4.2. для транспортних засобів (крім транспортних засобів, зазначених у підпунктах 234.1.3 і 234.1.5 пункту 234.1 цієї статті), які використовувалися до 8 років, – з коефіцієнтом 2;

234.4.3. для транспортних засобів, зазначених у пунктах 234.2 і 234.3 цієї статті, які використовувалися понад 8 років, – з коефіцієнтом 3;

234.4.4. для транспортних засобів, зазначених у пункті 234.1 цієї статті (крім транспортних засобів, зазначених у підпунктах 234.1.3 і 234.1.5 пункту 234.1 цієї статті), які використовувалися понад 8 років, – з коефіцієнтом 5.

234.4.5. для транспортних засобів, які відповідно до чинного законодавства оснащені обладнанням, що дозволяє використовувати як паливо моторне стиснутий або скраплений газ, альтернативні види рідкого та газового палива – з коефіцієнтом 0,5.

234.4.6. для транспортних засобів, походженням із України, зазначених у пунктах 234.1, 234.2, 234.3 цієї статті, – з коефіцієнтом 0,5.

Логічно було б встановити розмір податку з власників транспортних засобів залежно від таких параметрів, як вартість автомобіля, його пробіг, вік. Корисним є досвід Грузії, де транспортні засоби (легкові автомобілі) оподатковуються залежно від об'єму двигуна автомобіля та його віку, до того ж, якщо вік автомобіля до одного року, а об'єм двигуна понад 3000 куб. см – ставка податку становить 300 ларі на рік, тоді як цей же автомобіль віком понад шість років – лише 5 ларі²⁷⁸. Можна скористатися

²⁷⁸ Налоговый кодекс Республики Грузия [Электронный ресурс]. – Ч. 5. – Ст. 273. – Режим доступа: <http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>

досвідом Республіки Казахстан, де при оподаткуванні транспортних засобів передбачено введення корегуючих коефіцієнтів на легкові автомобілі строком експлуатації понад шість років та вантажні – понад сім років, що значно зменшує зобов'язання зі сплати транспортного податку²⁷⁹. Застосування таких підходів в Україні було б більш гуманно щодо соціально незахищених верств населення, неспроможних постійно оновлювати рухоме майно.

У США існує загальний транспортний збір, який закладено у вартість палива, та податок на розкіш, що справляється в залежності від ринкової вартості автомобіля. Вважаємо, що цей підхід є справедливішим: чим більше експлуатується транспортний засіб, тим більше споживається пального, що негативно впливає на якість доріг та навколишнє середовище, і тим більший податок з власників транспортного засобу повинен сплачувати суб'єкт оподаткування. Крім того, вітчизняним податковим законодавством не передбачено сплату податку з власників транспортних засобів за транзитні автомобілі, які спричиняють достатньо велику шкоду українським автодорогам, тому включення податку з власників транспортного засобу до вартості пального дозволило виправити цю ситуацію. Подібний законопроект було подано до ВР України народними депутатами Ковалем В.С., Тарасюком Б.І., його взято за основу²⁸⁰. З прийняттям ПК України ця пропозиція знайшла своє відображення у вигляді суттєвого підвищення ставок акцизного податку на спеціальні бензини із 132 до 182 євро за 1000 кілограмів, що відобразилось на цінах на пальне.

Можна запропонувати альтернативний вихід, скориставшись досвідом Республіки Азербайджан, де існує дорожній податок, зобов'язання зі сплати якого накладаються на юридичних та фізичних осіб-нерезидентів, які є власниками автотransпортних

²⁷⁹ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Ч. 3. – Ст. 347. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO//kazakhstan.doc>

²⁸⁰ Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: проект Закону України від 17.02.2009 р. за № 3030-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=34484

засобів, що в'їжджають на територію Азербайджанської Республіки і використовуються для перевезення пасажирів і вантажів через її територію. І відповідно, об'єктом оподаткування – є автотранспортні засоби іноземних держав, що в'їжджають на територію Республіки Азербайджан. Дорожній податок обчислюється залежно від виду автотранспортних засобів, кількості місць для сидіння, вантажопідйомності, загальної ваги автотранспортного засобу разом з вантажем, осьового навантаження, пробігу по території Азербайджанської Республіки, транспортування небезпечних вантажів²⁸¹.

У Франції існує спеціальний податок на транспортні засоби загальною вагою понад 16 тонн. Ставки залежать від типу і ваги автомобіля: щоквартальні – від 50 до 3,6 тис. франків і щоденні – 1/25 відповідної квартальної ставки (у певних випадках ставки підвищуються або знижуються). При міжнародних перевезеннях податок стягується на митниці з автомобілів, зареєстрованих за кордоном (практикується звільнення від сплати податку на основі взаємності в рамках міжнародних угод)²⁸².

У Грузії існує податок на в'їзд автотранспортних засобів на її територію та їх понаднормовану навантаженість. Платниками цього збору є власники транспортних засобів, що не зареєстровані на території Грузії та які в'їжджають на її територію. Податкові ставки цього податку залежать від виду транспортного засобу та його вантажопідйомності. Так, легкові транспортні засоби з кількістю посадкових місць до 5 – сплачують податок у розмірі 60 ларі; вантажні з вантажопідйомністю від 3 до 10 тонн – 380 ларі; від 10 до 20 тонн – 480 ларі, а понад 40 тонн – 880 ларі²⁸³.

²⁸¹ Налоговый кодекс Республики Азербайджан [Электронный ресурс]. – Ст. 209–211. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO///azerbaijan.doc>

²⁸² Налоговая система Франции [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rus-finans.com/nalogovaya-sistema-francii/specialnii-nalog-na-nekotorie-sredstva-avtotransporta.php>

²⁸³ Бобоев М.Р. Налоги и налогообложение в СНГ : учеб. пособ. / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбиталиев, Н.Н. Тютюрюков ; под ред. А.П. Починка, Л.П. Павловой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 105.

І хоча в Україні ЗУ «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України»²⁸⁴ передбачено плату за проїзд транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів по автомобільних дорогах України, механізм справляння цього збору потребує доопрацювання. Вважаємо, варто скористатися досвідом Республік Азербайджан та Грузії і запровадити в Україні оподаткування цим збором легкових транспортних засобів залежно від кількості посадкових місць до 5 та понад 5, оскільки велика кількість транспортних засобів, що перетинають державний кордон, належить саме до цієї категорії. Крім того, пропонуємо скористатися досвідом Республіки Азербайджан та запровадити порядок справляння цього збору в залежності від небезпечності вантажів, що транспортують автоперевізники, отримані кошти можна було б спрямувати на реалізацію програм з покращення довкілля.

ПК України позбавив пільг категорії громадян, що мали їх згідно із ЗУ «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»²⁸⁵, «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»²⁸⁶. Відтепер п. 235.1 ст. 235 ПК України передбачає звільнення від сплати збору легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 куб. см, що придбані за рахунок коштів Державного чи місцевих бюджетів та/або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України, транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з Державного та

²⁸⁴ Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України : Закон України від 14.11.1999 р. за № 1212-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 51 (24.12.99). – Ст. 454.

²⁸⁵ Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон УРСР від 28.02.1991 р. за № 796-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 16 (16.04.91). – Ст. 200.

²⁸⁶ Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22.10.1993 р. за № 3551-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 45 (09.11.93). – Ст. 425.

місцевого бюджетів. Водночас у разі відчуження таких транспортних засобів особи, які отримали такі транспортні засоби у власність, зобов'язані сплатити збір за ставками на загальних підставах.

ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» надавав пільги вище вказаним категоріям фізичних осіб щодо одного легкового автомобіля з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 куб. см; одного мотоцикла з об'ємом циліндрів двигуна до 750 куб. см чи одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м.

Відсутність пільг для вказаної категорії осіб ПК України позбавляє його соціальної спрямованості, оскільки ставить в однакові умови оподаткування соціально незахищені верстви населення з більш заможними категоріями платників податків. Крім того, застосування пільгового оподаткування потребує додаткового перегляду. Можна скористатися досвідом інших держав, в яких підтримуються екологічно-безпечні види транспортних засобів. Так, в Іспанії уряд стимулює продажі екологічно чистого виду транспорту. Якщо транспортний засіб викидає в атмосферне повітря менше 120 грамів вуглекислого газу на кілометр пробігу, то власник такого засобу не повинен сплачувати податок. Власник транспортного засобу, оснащеного бензиновим двигуном з об'ємом 1600 куб. см повинен сплачувати до бюджету близько 7% вартості такого засобу, а великогабаритні засоби оподатковуються за ставкою 14,75% від їх базової вартості, оскільки вважаються найбільш екологічно шкідливими²⁸⁷.

Аналогічна податкова політика проводиться у Латвійській Республіці. Ставка податку на легкові автомобілі та мотоцикли встановлюється залежно від кількості здійснених автомобілем викидів в атмосферне повітря. На автомобіль з кількістю викидів двоокису вуглецю до 120 грамів на один кілометр – 0,3 лата за кожний грам на один кілометр, від 121 до 170 – 1 лат; від 171 до

²⁸⁷ Помериться лошадиными силами [Электронный ресурс] // Российская газета. Федеральный выпуск. – 2009. – 23 ноября. – № 5045(221). – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2009/11/20/nalog-avto-site.html>

220 – 1,5 лата; а понад 350 грамів – 5 латів. Але ставка податку залежить і від віку транспортного засобу. Так, на транспортний засіб віком 2 роки ставка складає 150 латів; трьох років – 125 латів; 8 років – 80 латів. Але, якщо транспортному засобу понад вісім років, то ставка починає зростати: для засобів 14 років – 150 латів; 18 років – 230 латів; до 25 років – 250 латів. Розрахунок податку здійснюється шляхом додавання цих двох видів ставок²⁸⁸. Така велика різниця в залежності від віку транспортного засобу пояснюється здатністю таких засобів завдавати шкоди навколишньому середовищу у зв'язку з великою кількістю викидів в атмосферне повітря двоокису вуглецю.

Аналогічний механізм існує у Німеччині, де податок на автомобіль має яскраво виражений стимулюючий характер, а саме стимулюється використання автомобілів з бензиновими або дизельними двигунами (але з особливо низьким викидом забруднюючих речовин), а також використання каталізаторів. Власники транспортного засобу, об'єм двигуна якого більше 200 куб. см і він працює на бензині, сплачують податок 6,75 євро, і 15,44 євро – якщо двигун дизельний. Оподаткування вантажного транспорту вагою понад 12 тонн здійснюється від кілометражу, що він проїхав, і оподатковується за ставкою від 0,12 до 0,17 євро за кожний кілометр. Точна ставка податку визначається, виходячи з маршруту, кількості осей автомобіля і рівня шкідливих викидів²⁸⁹. Застосування механізму оподаткування в залежності від рівня шкідливих викидів можна запропонувати і в Україні, але з одночасним наданням податкових пільг платникам податків, що використовують екологічно безпечні види палива.

²⁸⁸ О налоге на легковые автомобили и мотоциклы: Закон Латвийской Республики от 14.11.2003 г. (в редакции 21.12.2009 г.) [Электронный ресурс]. – Ст. 4. – П. 1–2. – Режим доступа: http://www.baltikon.lv/uploaded_fales/z_nlam-2010ru.pdf

²⁸⁹ Федурин О.В. Налоговая система Германии [Электронный ресурс]: аналитический отдел Межрегиональной инспекции МНС России по Сибирскому федеральному округу [Электронный ресурс] / О.В. Федурин. – Режим доступа: <http://www.sfo.nalog.ru/analit.htm>

В Індонезії існує податок на дорозі автомобілі, ставка якого в залежності від об'єму двигуна становить від 30% до 75% вартості транспортного засобу²⁹⁰. А у Білорусії розмір податку на придбання автотранспортних засобів становить 5% від вартості таких засобів²⁹¹. Але встановлення високих ставок податку на купівлю транспортних засобів буде занадто великим податковим навантаженням на платників податків, що може призвести до збільшення фактів ухилення від сплати цього податку, що негативно вплине на надходження до бюджетів та цільових фондів. Тому такий досвід є непридатним для використання на території України.

У Республіці Туркменістан існує податок на реалізацію автомобілів. Об'єкт оподаткування – вартість автомобілів, що реалізуються юридичними або фізичними особами. Ставка збору становить 5% від суми реалізації транспортного засобу і сплачується він до моменту вчинення правочину із реалізації автомобіля²⁹².

Якщо більш детально дослідити механізм справляння цього збору, то можна знайти декілька позитивних моментів. Насамперед в особи, що реалізувала транспортний засіб, повинні бути кошти для сплати цього збору. Але в такому випадку збір повинен сплачуватися під час оформлення угоди купівлі-продажу транспортного засобу, і, можливо, обов'язки з утримання і сплати збору покласти на нотаріуса або представника товарної біржі, які беруть безпосередню участь у юридичному оформленні правочину та можуть виступати податковим агентом.

Чинне законодавство стосовно оподаткування транспортних засобів та інших машин та механізмів потребує доопрацювання. Внесення до законодавства запропонованих змін дозволить спростити порядок нарахування та сплати податку та вирішити ряд питань, що виникають у процесі визначення переліку суб'єктів податкових відносин, об'єкта оподаткування, порядку нарахування

²⁹⁰ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И.И. Кучеров. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. – С. 109.

²⁹¹ Там само. – С. 155.

²⁹² Налоговый кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Ст. 216–219. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98635/view>

та сплати податку, і дозволить притягнути до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового законодавства.

§ 2. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України

Платники, об'єкт та ставки оподаткування. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними трубопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України належить до загальнодержавних податків і зборів.

Платниками рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Платником рентної плати за транзит природного газу територією України є уповноважений КМ України суб'єкт господарювання, який надає (організовує) послуги з його транзиту територією України.

Магістральний трубопровід входить до системи трубопровідного транспорту України і являє собою технологічний комплекс, що функціонує як єдина система і до якого входить окремий трубопровід з усіма об'єктами і спорудами, зв'язаними з ним єдиним технологічним процесом, або кілька трубопроводів, якими здійснюються транзитні, міждержавні, міжрегіональні поставки продуктів транспортування споживачам, або інші трубопроводи, спроектовані та збудовані згідно з державними будівельними вимогами щодо магістральних трубопроводів²⁹³.

²⁹³ Про трубопровідний транспорт: Закон України від 15.05.1996 р. за № 192/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 29 (16.07.96). – Ст. 139.

Транспортування природного газу – це господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і пов’язана з переміщенням природного газу трубопроводами з метою його подальшого зберігання, розподілу або доставки безпосередньо споживачам та замовникам, окрім транспортування внутрішньо-промисловими трубопроводами (приєднаними мережами)²⁹⁴. Відповідно до п. 14) ч. 3 ст. 9 ЗУ «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»²⁹⁵ транспортування нафти, нафтопродуктів магістральним трубопроводом, транспортування природного, нафтового газу і газу (метану) вугільних родовищ трубопроводами та їх розподіл потребують отримання відповідної ліцензії. Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики (НКРЕ), затвердила Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з транспортування: нафти²⁹⁶; нафтопродуктів²⁹⁷; природного, нафтового газу і газу (метану) вугільних родовищ²⁹⁸ – магістральними трубопроводами.

²⁹⁴ Про засади функціонування ринку природного газу: Закон України від 08.07.2010 р. за № 2467-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 48 (03.12.2010). – Ст. 566.

²⁹⁵ Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 р. за № 1775-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36 (08.09.2000). – Ст. 299.

²⁹⁶ Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування нафти магістральними трубопроводами: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики та Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 30.09.2005 р. за № 88/857 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 43 (09.11.2005). – Ст. 2743.

²⁹⁷ Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування нафтопродуктів магістральними трубопроводами: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики та Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 30.09.2005 р. за № 87/858 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 43 (09.11.2005). – Ст. 2742.

²⁹⁸ Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування природного, нафтового газу і газу (метану) вугільних родовищ трубопроводами: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики від 13.01.2010 р. за № 9 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 3 (29.01.2010). – Ст. 121.

Наприклад НКРЕ України згідно із своїми повноваженнями²⁹⁹ та постановою КМ України «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)»³⁰⁰, затвердила тарифи на транспортування аміаку магістральними трубопроводами для Українського державного підприємства «Укрхімтрансаміак»³⁰¹. Вказаному підприємству затверджуються тарифи на транспортування аміаку магістральними трубопроводами, що постачається споживачам України. Ці тарифи визначаються за допомогою таких показників: маршрут; відстань, км; тариф (без ПДВ), грн за 1 тону, у тому числі транспортування та налив.

Для нафти та нафтопродуктів об'єктом оподаткування є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді.

Для природного газу та аміаку об'єктом оподаткування є сума добутків відстаней відповідних маршрутів їх транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати і замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги природного газу та аміаку, транспортованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

ПК України затверджено маршрут транспортування для зазначених вище цілей – шлях транспортування (переміщення) вантажу між пунктами приймання (відправлення) та призначення, що визначені сторонами в істотних умовах договору з надання транспортних послуг.

²⁹⁹ Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики: Указ Президента України від 23.11.2011 р. за № 1059/2011 // Офіційний вісник Президента України – 2011. – № 31 (23.11.2011). – Ст. 1191.

³⁰⁰ Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів): Постанова КМ України від 25.12.1996 р. за № 1548 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 21. – Ст. 596.

³⁰¹ Про затвердження тарифів на транспортування аміаку магістральними трубопроводами для Українського державного підприємства «Укрхімтранс-аміак»: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики від 30.07.2009 р. за № 897 // Інформаційний бюлетень НКРЕ. – 2009. – 08. – № 8.

Відповідно до ЗУ «Про нафту і газ»³⁰² нафтою визнається корисна копалина, що являє суміш вуглеводнів та розчинених у них компонентів, які перебувають у рідкому стані за стандартних умов (тиску 760 мм ртутного стовпа і температури 20 °C) і є товарною продукцією. Під природним газом потрібно розуміти корисну копалину, яка являє суміш вуглеводнів та неуглеводневих компонентів, перебуває у газоподібному стані за стандартних умов (тиску 760 мм ртутного стовпа і температури 20 °C) і є товарною продукцією.

Керуючись Інструкцією «Про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» нафтопродуктом визнається продукт, отриманий під час перероблення нафти, газового конденсату або їх суміші, за винятком продуктів нафтохімії³⁰³.

Ставки оподаткування рентною платою за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України:

- 1,67 грн за транзитне транспортування 1000 куб. м природного газу за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування;
- 4,5 грн за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;
- 4,5 грн за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;
- 5,1 грн за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 км відстані відповідних маршрутів його транспортування.

³⁰² Про нафту і газ: Закон України від 12.07.2001 р. за № 2665-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 50 (14.12.2001). – Ст. 262.

³⁰³ Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Наказ Міністерства економіки України; Міністерства транспорту та зв'язку; Міністерства палива та енергетики та Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 р. за № 281/171/578/155 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 68 (19.09.2008). – Ст. 2294.

У разі зміни тарифів до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт, який обчислюється у порядку, встановленому КМ України, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування природного газу. Порядок обчислення коригуючого коефіцієнта, що застосовується до ставок рентної плати у разі зміни тарифів на транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами, однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідного маршруту³⁰⁴, визначає механізм обчислення коригуючого коефіцієнта, який застосовується до ставок рентної плати у разі зміни тарифів на транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами, однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами та транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідного маршруту.

До встановлених у пп. пп. 253.1.2–253.1.4 п. 253.1 ст. 253 ПК України ставок рентної плати у кожному податковому (звітному) періоді застосовується коригуючий коефіцієнт для визначення розміру податкових зобов'язань, який обчислюється Мінекономрозвитку для кожного звітного (податкового) періоду протягом трьох днів після надходження даних про зміну тарифу від:

- НКРЕ – у частині тарифів за відповідним маршрутом на транспортування нафти магістральними нафтопроводами, транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;
- публічного акціонерного товариства «Укртранснафта» – у частині тарифів на транзитне транспортування нафти магістральними нафтопроводами;

³⁰⁴ Про затвердження Порядку обчислення коригуючого коефіцієнта, що застосовується до ставок рентної плати у разі зміни тарифів на транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами, однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідного маршруту: Постанова КМ України від 01.08.2012 р. за № 687 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 58 (10.08.2012). – Ст. 2325.

- дочірнього підприємства «Прикарпатзахідтранс» Південно-Західного відкритого акціонерного товариства трубопровідного транспорту нафтопродуктів – у частині тарифів на транзитне транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;

- українського державного підприємства «Укрхімтрансаміак» – у частині тарифів на транзитне транспортування аміаку трубопроводами.

Зазначені дані подаються Мінекономрозвитку не пізніше трьох днів з моменту зміни відповідного тарифу.

Порядок обчислення податкових зобов'язань, строк сплати, контроль та відповідальність платників. Обчислення суми рентної плати здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку рентної плати із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів. Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному місяцю. Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування, визначеного у ст. 252 ПК України, на відповідну ставку оподаткування, визначену у ст. 253 ПК України, та з урахуванням коригуючого коефіцієнта, визначеного в установленому порядку.

Податковий розрахунок з рентної плати за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, за формою³⁰⁵, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, подається платником рентної плати органу ДПС за місцем його податкової реєстрації протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду. Встановлено такі форми Податкового розрахунку з рентної плати за:

³⁰⁵ Про затвердження форм податкових розрахунків з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 6 (04.02.2011). – Ст. 295.

- транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами;
- транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, сплачується платником рентної плати за місцем його податкової реєстрації авансовими платежами щодаки (15, 25 числа поточного місяця, 5 числа наступного місяця), виходячи з:

- фактичних обсягів природного газу та аміаку і відстані відповідних маршрутів їх транспортування територією України у відповідних декадах місяця;
- фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України у відповідних декадах місяця.

Визначена у податковому розрахунку за відповідний податковий (звітний) період сума податкових зобов'язань з рентної плати з урахуванням фактично сплачених авансових платежів вноситься платниками рентної плати до державного бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем граничного строку подання такого розрахунку.

На суму податкових зобов'язань з рентної плати, що нарахована платником рентної плати за податковий (звітний) період, але не сплачена протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем граничного строку подання податкового розрахунку, нараховується пеня в установленому порядку.

Платник несе відповідальність за правильність обчислення рентної плати, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам ДПС відповідних розрахунків згідно із нормами ПК України та інших законів України.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння рентної плати до бюджету здійснюють органи ДПС.

§ 3. Збір за використання радіочастотного ресурсу в Україні

Правовому регулюванню справляння збору за використання радіочастотного ресурсу присвячено розд. XV ПК України. Крім того, основним нормативно-правовим актом, що регулює використання радіочастотного ресурсу, є ЗУ «Про радіочастотний ресурс України»³⁰⁶.

Стосовно наукового дослідження питання порядку справляння збору за використання радіочастотного ресурсу в Україні, то потрібно зазначити, що існують окремі праці, у яких вчені прямо³⁰⁷ чи опосередковано³⁰⁸ досліджували збір за використання радіочастотного ресурсу в Україні.

Відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України» користування радіочастотним ресурсом – діяльність, пов'язана із застосуванням радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв, що випромінюють електромагнітну енергію в навколишній простір у межах радіочастотного ресурсу.

Нормами чинного законодавства України передбачено, що за використання радіочастотного ресурсу користувачі зобов'язані сплачувати збір. Збір за використання радіочастотного ресурсу є загальнодержавним збором (пп. 9.1.11 п. 9.1 ст. 9 ПК України), тобто є обов'язковими до сплати на усій території України.

Користувачами радіочастотного ресурсу є юридичні або фізичні особи, діяльність яких безпосередньо пов'язана з користуванням радіочастотним ресурсом відповідно до законодавства (п. 8 ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України»).

³⁰⁶ Про радіочастотний ресурс України: Закон України від 01.06.2000 р. за № 1770-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36 (08.09.2000). – Ст. 298.

³⁰⁷ Покатаєва О.В. Збір за користування радіочастотним ресурсом України / О.В. Покатаєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/2011_3/files/PD311_11.pdf

³⁰⁸ Чубук Л.П. Теоретико-методологічні основи обґрунтування розміру штрафів за порушення ліцензійних умов у сфері телерадіомовлення/ Л.П. Чубук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/tppe/2012_27_1/Zb27_1_32.pdf

Користувачів радіочастотного ресурсу України необхідно розділяти на дві категорії: загальні та спеціальні. Від цієї класифікації залежить можливість визнання вказаних категорій осіб платниками збору за використання радіочастотного ресурсу.

До загальних користувачів радіочастотного ресурсу України належать користувачі, які не внесені до переліку спеціальних. Загальні користувачі радіочастотного ресурсу України поділяються на такі групи:

1) суб'єкти господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг, за винятком розповсюдження телерадіопрограм;

2) суб'єкти господарювання, які здійснюють розповсюдження телерадіопрограм із застосуванням власних або орендованих радіоелектронних засобів;

3) технологічні користувачі і радіоаматори – юридичні чи фізичні особи, які користуються радіочастотним ресурсом України без надання телекомунікаційних послуг (ч. ч. 3–4 ст. 5 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України»).

До спеціальних користувачів радіочастотного ресурсу України належать підрозділи і організації Міністерства оборони України, СБУ, Служби зовнішньої розвідки України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, МВС України, Управління державної охорони, центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері цивільного захисту, центральних органів виконавчої влади, що забезпечують реалізацію державної політики у сферах пожежної і техногенної безпеки, захисту державного кордону, виконання кримінальних покарань, єдиної державної податкової політики (у частині застосування радіоелектронних засобів податковою міліцією), якщо їх діяльність пов'язана з використанням радіоелектронних засобів виключно для виконання функціональних обов'язків і за умови їх фінансування виключно за рахунок Державного бюджету України, а також центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері транспорту, в частині застосування радіоелектронних засобів

об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху України та забезпечення польотів і в частині застосування радіоелектронних засобів Державною спеціальною службою транспорту (ч. 2 ст. 5 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України»).

Платники збору за використання радіочастотного ресурсу.

Так, у п. 318.1 ст. 318 ПК України платниками збору за використання радіочастотного ресурсу є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, які користуються радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Проте п. 318.2 ст. 318 ПК України вказує, що не є платниками збору спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

Згідно з п. 5 ч. 2 ст. 6 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України» одним з основних обов'язків користувачів є внесення платежів та зборів, передбачених законодавством, а також у встановленому Національною комісією з питань регулювання зв'язку порядку плати за радіочастотний моніторинг у смугах радіочастот загального користування.

Об'єктом оподаткування збором за використання радіочастотного ресурсу. Ним є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються

радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм (ст. 319 ПК України).

Ширина смуги радіочастот кожного конкретного платника збору виписана в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою³⁰⁹.

Як бачимо, законодавець пішов шляхом визнання об'єкта оподаткування через ширину смуги радіочастот. Проте така ситуація на сьогоднішній день піддається критиці з боку наукової спільноти. Так, О.В. Покатаєва³¹⁰ зазначає, що доцільно змінити сам підхід до оподаткування радіочастотного ресурсу. Вчена зауважує, що варто скористатися досвідом Республіки Узбекистан, де визначальним чинником для встановлення ставки податку є не тільки ширина смуги частот, а й застосовуються коефіцієнти, що враховують географічну зону, яка обслуговується, та комерційну цінність радіочастотного спектра³¹¹. На її думку, необхідно внести зміни до розд. XV ПК України в частині корегування механізму справляння збору за користування радіочастотним ресурсом шляхом запровадження коригуючого коефіцієнта, який буде залежати від географічного місця розташування об'єкта радіоелектрозв'язку, де визначальним чинником пропонується встановити кількість населення, що мешкає в такому населеному пункті³¹².

³⁰⁹ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

³¹⁰ Покатаєва О.В. Збір за користування радіочастотним ресурсом України/ О.В. Покатаєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/2011_3/files/PD311_11.pdf

³¹¹ Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс] : утвержден Законом Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136. – Режим доступа: http://www.sng.allbusiness.ru/content/document_r_4C878611-C4F0-4759-9C88-0A0BAAFE8281.html

³¹² Покатаєва О.В. Збір за користування радіочастотним ресурсом України/ О.В. Покатаєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/2011_3/files/PD311_11.pdf

Ставки збору за використання радіочастотного ресурсу. За чинним законодавством ставки збору за використання радіочастотного ресурсу залежать від виду радіозв'язку та діапазону радіочастот. Базові ставки збору закріплені у ст. 320 ПК України. Види радіозв'язку визначаються від виду передачі радіосигналів залежно від потужності: від найслабших (до 1 Вт) до найпотужніших (понад 501 кВт).

Перша група видів радіозв'язку включає радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби; радіозв'язок фіксованої, рухомої сухопутної та морської радіослужб; радіозв'язок у системі охоронної та охоронно-пожежної сигналізації; радіозв'язок з використанням радіоподовжувачів; радіозв'язок у системі передавання даних з використанням шумоподібних сигналів; радіозв'язок у системі з фіксованим абонентським радіодоступом стандарту БЕСТ (радіо-телефони, офісні радіо-АТС, системи радіодоступу); транкінговий радіозв'язок (призначений для забезпечення голосового зв'язку між великою кількістю рухомих абонентів при обмеженій кількості радіоканалів); пошуковий радіозв'язок; радіолокаційна та радіонавігаційна радіослужби; радіозв'язок супутникової рухомої та фіксованої радіослужб; стільниковий радіозв'язок; радіозв'язок у багатоканальних розподільчих системах для передавання та ретрансляції телевізійного зображення, передавання звуку, цифрової інформації.

Друга група видів радіозв'язку включає види залежно від потужності.

Третю групу видів радіозв'язку визначають ті види радіозв'язку (служби, системи, радіотехнології, радіоелектронні засоби, випромінювальні пристрої), які не увійшли в перші дві групи³¹³.

Обчислення збору за використання радіочастотного ресурсу. Порядок його обчислення на законодавчому рівні закріплено у ст. 321 ПК України. Так, відповідно до зазначеної статті, базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному місяцю.

³¹³ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

Перелік користувачів радіочастотного ресурсу – платників збору та/або зміни до нього подаються центральному органу ДПС центральним органом з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом двічі на рік: до 1 березня та до 1 вересня поточного року, станом на 1 січня та 1 липня відповідно за формою, встановленою центральним органом ДПС за погодженням з центральним органом з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку.

Платники збору обчислюють суму збору, виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Платники збору, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують збір, починаючи з дати видачі ліцензії. У разі продовження терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України збір сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії. Інші платники збору сплачують збір, починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв. Сплата збору здійснюється платниками збору з дати видачі першого дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою в цій смузі радіочастот у відповідному регіоні незалежно від загальної кількості дозволів, наданих платнику збору в такій смузі радіочастот у певному регіоні.

Розрахунки збору подаються платниками збору до органів ДПС у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Платники збору подають до органів ДПС копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів і випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі.

Відповідно до ст. 322 ПК України збір сплачується платниками збору у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців органи ДПС подають інформацію про таких платників збору до центрального органу з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку для вжиття до них заходів згідно із законодавством.

Інформацію про платників збору, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм, які протягом шести місяців не сплатили збір або сплатили його в неповному обсязі, органи ДПС подають до Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення для вжиття до них заходів згідно із законодавством.

Відповідальність за порушення сплати збору за використання радіочастотного ресурсу передбачена у ст. 58 ЗУ «Про радіочастотний ресурс України» відповідно до якої, юридичні та фізичні особи, винні у порушенні законодавства про радіочастотний ресурс України, несуть відповідальність у порядку, визначеному законами України. За несвоєчасну сплату щомісячного збору за користування радіочастотним ресурсом України справляється пеня згідно із законами України. У разі несплати щомісячного збору протягом шести місяців відповідна ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України, а також дозволи на експлуатацію анулюються без компенсації збитків користувачу радіочастотного ресурсу України зі стягненням суми заборгованості в судовому порядку. Дохід (за винятком сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), отриманий користувачем радіочастотного ресурсу внаслідок користування радіочастотним ресурсом України без передбачених цим Законом ліцензій та експлуатації радіоелектронних засобів та/або випромінювальних пристроїв без дозволів на експлуатацію, вилучається за рішенням суду і спрямовується до Державного бюджету України.

§ 4. Податок на нерухомість: правова природа, особливості справляння

Правове регулювання справляння податку на нерухомість в Україні здійснюється ПК України, зокрема розд. XII. Стосовно доктринального тлумачення справляння податку на нерухомість, то цей вид податку був предметом окремих наукових праць О.В. Покатаєвої³¹⁴. Як зазначає вчена, недостатність наукового дослідження правової природи та особливостей справляння податку на нерухомість може негативно вплинути на взаємовідносини, що виникають між платником податку та контролюючим органом, тому виявлення недоліків і суперечностей у чинному законодавстві стосовно справляння цього податку є важливим аргументом своєчасності та повноти його надходження до Державного бюджету України.

Порядок обчислення і сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, регулюється ст. 265 ПК України, якою визначені об'єкти та база оподаткування, ставки та строки сплати податку, а також пільги та умови їх надання.

Розглянемо особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості.

У випадку, коли об'єкти житлової нерухомості перебувають у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб, то платниками податку визначаються:

а) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платни-

³¹⁴ Покатаєва О.В. Податок на нерухомість: правова природа та перспективи прояву/ О.В. Покатаєва // Вісник Запорізького національного університету. – № 3. – 2010. – Ст. 99–105.

ком податку є одна з таких осіб – власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 356 ЦК України спільною частковою власністю є власність двох чи більше осіб із визначенням часток кожної з них у праві власності. Суб'єктами права спільної часткової власності можуть бути фізичні особи, юридичні особи, держава та територіальні громади. Натомість спільна сумісна власність означає право, на яку мають дві та більше особи, без визначення розміру частки кожного співвласника.

Об'єкт оподаткування. Ним є об'єкт житлової нерухомості. При цьому нормою ПК України передбачено перелік об'єктів, які не є об'єктом оподаткування. Так, відповідно до пп. 265.2.2 п. 265.2 ст. 265 ПК України, не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

г) об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним сім'ям та прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більше одного такого об'єкта на сім'ю;

д) гуртожитки.

Базою оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є житлова площа об'єкта житлової нерухомості. Так, відповідно до пп. 265.3.2 п. 265.3 ст. 265 ПК України база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється органом ДПС за місцем знаходження об'єкта житлової нерухомості на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме

майно. Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» Державний реєстр речових прав на нерухоме майно – єдина державна інформаційна система, що містить відомості про права на нерухоме майно, їх обтяження, а також про об'єкти та суб'єкти цих прав.

Натомість база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно, виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт (пп. 265.3.3 п. 265.3 ст. 265 ПК України).

Таким чином, особливість визначення бази оподаткування об'єктів житлової нерухомості залежить від того хто її обчислює. База оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється органом ДПС, а база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється юридичними особами самостійно. При цьому, якщо фізична або юридична особа – платник податку є власником кількох об'єктів оподаткування, база оподаткування обчислюється окремо по кожному з таких об'єктів.

Позитивним моментом для платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є те, що законодавець закріпив певні пільги із сплати податку у вигляді зменшення бази оподаткування об'єктів житлової нерухомості та повного або часткового звільнення від сплати податку, проте такі пільги надаються виключно фізичним особам – платникам податку. Для юридичних осіб – платників податку пільги чинним законодавством не передбачені. Відповідно до пп. 265.4.1 п. 265.4 ст. 265 ПК України база оподаткування об'єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

- а) для квартири – на 120 кв. м;
- б) для житлового будинку – на 250 кв. м.

Таке зменшення надається один раз за базовий податковий (звітний) період і застосовується до об'єкта житлової нерухомості, у який фізична особа – платник податку зареєстрована в установленому законом порядку, або за вибором такого платника до будь-

якого іншого об'єкта житлової нерухомості, який перебуває в його власності.

Розглядаючи сутність податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, особливу увагу необхідно приділити ставці податку. Відповідно до пп. 265.5.1 п. 265.5 ст. 265 ПК України ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюються сільською, селищною або міською радою в таких розмірах за 1 кв. метр житлової площі об'єкта житлової нерухомості:

- для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 кв. метрів, ставки податку не можуть перевищувати 1 відсоток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року;

- для квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв. метрів, ставка податку становить 2,7 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Згідно з п. 33.1 ст. 33 ПК України податковим періодом визнається період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата податку. Зокрема, для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, такий період становить календарний рік, тобто триває із 1 січня по 31 грудня.

Порядок обчислення суми податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Воно має деякі особливості залежно від суб'єктного складу. Обчислення суми податку з об'єктів житлової нерухомості, які знаходяться у власності фізичних осіб, проводиться органом ДПС за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості. Відповідно до пп. 265.7.2 п. 265.7 ст. 265 ПК України податкове повідомлення-рішення про суму податку, що підлягає сплаті, та платіжні реквізити надсилаються органами ДПС платникам за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості до 1 липня звітного року за формою, встановленою у порядку, визначеному ст. 58 ПК України.

Стосовно новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості податок сплачується фізичною особою – платником, починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Орган ДПС надсилає податкове повідомлення-рішення зазначеному власнику після отримання інформації про виникнення права власності на такий об'єкт.

Платники податку на підставі документів, що підтверджують їх право власності на об'єкт оподаткування та місце проживання (реєстрації), мають право звернутися до органів ДПС для звірки даних щодо житлової площі житлової нерухомості, пільги зі сплати податку, його ставки та нарахованої суми.

Орган ДПС проводить перерахунок суми податку і надсилає.

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані до 15 квітня року, в якому набрала чинності ця стаття, а в наступні роки щоквартально, у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати органам ДПС відомості, необхідні для розрахунку податку, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна станом на перше число відповідного кварталу в порядку, визначеному КМ України.

Стосовно обчислення суми податку з об'єктів житлової нерухомості, які знаходяться у власності юридичних осіб, зауважимо, що у пп. 265.7.5 п. 265.7 ст. 265 ПК України закріплено: платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 1 лютого цього ж року подають органу ДПС за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Аналізуючи цю статтю, можемо констатувати, що законодавець підійшов більш лояльно до юридичних осіб – платників податку, надавши їм можливість розбити річну суму рівними частками поквартально.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової нерухомості декларація подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт.

У разі набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості протягом року податок нараховується з дня виникнення права власності на такий об'єкт. Відповідно до пп. 265.8.1 п. 265.8 ст. 265 ПК України у разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності. Орган ДПС надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями БК України. Цей податок є важливим інструментом формування дохідної бази місцевих бюджетів з таких причин: база оподаткування нерухомості, тому ухилятися від сплати важко навіть при диференційованих податкових ставках у різних адміністративно-територіальних одиницях; низка суспільних благ і послуг, що надаються мешканцям регіонів, можуть фінансуватись за рахунок надходжень від цього податку; для забезпечення дотримання принципу платоспроможності база оподаткування може бути визначена таким чином, щоб обмежити навантаження на платників з низьким рівнем доходів; постійне місцезнаходження і тривалість існування об'єктів оподаткування забезпечить безперешкодний доступ податкових органів³¹⁵.

Строки сплати податку:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

³¹⁵ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

Отже, підводячи підсумок викладеному, зазначимо, що справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, має такі особливості:

- по-перше, механізм визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в разі перебування об'єктів житлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб;
- по-друге, об'єкт оподаткування – об'єкт житлової нерухомості;
- по-третє, визначення бази оподаткування здійснюється органами ДПС для фізичних осіб – платників податку, а юридичним особам за законодавством надано право самостійно обчислювати базу оподаткування об'єктів нерухомості;
- по-четверте, строки сплати податку.

Запитання для самоконтролю

1. Правове регулювання оподаткування транспортних засобів.
2. Історико-правовий аспект податку з власників транспортних засобів.
3. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу.
4. Платники збору та об'єкти оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу.
5. База оподаткування та ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу.
6. Платники рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
7. Об'єкт оподаткування рентною платою за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
8. Ставки оподаткування рентною платою за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та

нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

9. Порядок обчислення податкових зобов'язань та строк сплати рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
10. Контроль та відповідальність платників рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
11. Платник збору за користування радіочастотним ресурсом України.
12. Об'єкт і база збору за користування радіочастотним ресурсом України.
13. Правове значення збору за користування радіочастотним ресурсом України.
14. Правова природа податку на нерухомість.
15. Платники податку на нерухомість.
16. Об'єкт стягнення податку на нерухомість.

ГЛАВА 10. Правові засади справляння непрямих податків з юридичних та фізичних осіб

- 1. Податок на додану вартість.*
- 2. Акцизний податок.*

§ 1. Податок на додану вартість

Податки мають велике значення в системі державного регулювання економіки. Фіскальна функція є найважливішою функцією цього засобу макроекономічної політики в економіці країни, особливо в трансформаційному періоді. Специфіка останньої ставить на перше місце непрямі податки. Ряд країн успішно подолали трансформаційний етап економічного становлення та розвитку, своєчасно зробивши акценти на непрямому оподаткуванні. В Україні на сьогодні так і не вдалося створити досконалу структуру адміністрування та справляння податку на додану вартість, незважаючи на те, що проблемами реформування податкової системи та вдосконалення порядку справляння саме податку на додану вартість за українським законодавством займався ряд провідних науковців, такі як: А. Бризгалін, Л. Воронова, О. Головашевич, О. Горбунова, О. Козиріна, М. Кучерявенко, М. Піскотін та ін.

Податок на додану вартість є домінуючим серед непрямих податків, особливістю його є перекладання сплати на кінцевих споживачів товарів і послуг як виробничо-технічного, так і особистого призначення. Він має велике значення для фіскальної стабільності в країні, яка потребує встановлення стабільного податку, що стимулюватиме економічне зростання. В Україні цей податок вперше було введено з 1 січня 1992 р. ЗУ «Про податок на

добавлену вартість»³¹⁶, який було призупинено Декретом КМ України «Про податок на добавлену вартість». До прийняття ПК України порядок нарахування та сплати податку на додану вартість регулював ЗУ «Про податок на додану вартість», прийнятий 3 квітня 1997 р. Цей Закон вніс корективи до переліку платників податку, виділивши осіб, які підлягають обов'язковій реєстрації, та дозволивши окремим категоріям, що здійснюють або планують здійснювати господарську діяльність, реєструватися як платник цього податку за власним бажанням³¹⁷. Право приймати самостійне рішення набули платники податку у зв'язку з набуттям чинності Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», де норми ст. 3 дозволили юридичним особам, які обрали спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку, обирати ставку податку у розмірі 6% виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі сплати податку на додану вартість, або ж 10% суми виручки у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку³¹⁸.

Статусу платників податку набули й фізичні особи, які ввозять товари або інші предмети в обсягах, що перевищують неторговий оборот, який підлягає оподаткуванню, тобто 1000 євро³¹⁹, вони зобов'язані сплатити податок на додану вартість під час перетину митного кордону України такими товарами (предметами) без

³¹⁶ Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1991 р. за № 2007–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 14 (07.04.92). – Ст. 184.

³¹⁷ Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. за № 168/97–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

³¹⁸ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. за № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27 (23.07.98). – Ст. 975.

³¹⁹ Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України: Закон України від 13.09.2001 р. за № 2681–ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 1 (04.01.2002). – Ст. 2.

реєстрації, виходячи з їх митної вартості, що перевищує розмір неторгового обороту.

Але з прийняттям ПК України перелік платників податку дещо змінено та доповнено новими категоріями. Так, пп. 5 п. 180.1 ст. 180 ПК України як платника податку виділяє особу, яка є управителем майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном, які регулюються цивільно-правовими договорами.

Набули статусу платника податку отримувачі нерезидентських послуг (у тому числі тих, які надаються постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податку на додану вартість), місце поставки яких – Україна. Але отримавши зобов'язання щодо сплати податку на додану вартість, ця категорія платників податку позбавлена можливості отримання права на податковий кредит, що є додатковим податковим навантаженням. Крім того, податкові органи мають підготувати Форму розрахунку податкових зобов'язань, яку отримувачі послуг повинні будуть подавати у вигляді додатку до декларації з податку на додану вартість. При цьому ця категорія платників податку для цілей оподаткування та стягнення податкового боргу прирівнюється до інших категорій платників та буде притягнута до відповідальності на загальних підставах.

Вважаємо, що ця норма ПК України потребує доопрацювання, встановлення обов'язків щодо сплати податку на додану вартість і здатності нести відповідальність платниками за порушення умов нарахування та сплати податку й правил подання звітності на загальних підставах. Вона зумовлює надання таких самих прав справляння податку, що й інші платники. Невирішення цього питання може спричинити зменшення надходжень інвестицій до таких важливих галузей національної економіки, як будівельна промисловість, що буде заважати реконструкції та модернізації виробництва, будівництву інфраструктури тощо.

Тому доцільно внести зміни до абз. «в» п. 198.1 ст. 198 ПК України та викласти її в такій редакції:

Стаття 198. Податковий кредит

198.1. Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає в разі здійснення операцій з:

в) отримання послуг, наданих нерезидентами на митній території України (у тому числі їх постійними представництвами, що не зареєстровані як платники податку, якщо місце постачання послуг, розташоване на митній території України), місцем постачання яких є митна територія України).

З'явився ряд нововведень стосовно отримання права на податковий кредит і для всіх інших категорій платників податку. Так, податковим кредитом згідно із чинним законодавством є сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з: придбання, виготовлення або ввезення на митну територію України товарів чи послуг; придбання, будівництва, спорудження або створення необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України, а також за договорами оперативного або фінансового лізингу. Але право на віднесення сум податку на додану вартість у платника виникає лише за підтвердженням сум податку податковими накладними.

Законодавство містить ряд винятків, що є підставою для нарахування сум податку, тобто: наявність транспортного квитка, готельного рахунку або рахунку, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку чи інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця. Відтепер значно ускладнилась реалізація права на отримання податкового кредиту при здійсненні готівкових розрахунків. Водночас обмеження на ці операції залишилось таким самим, як у редакції ЗУ «Про податок на додану вартість» – 200 грн за день (без урахування податку) незалежно від кількості контрагентів. Але вимоги до касових чеків, які містять суму отриманих товарів або послуг, стали більш жорсткими; крім фіскального номера, вони повинні містити податковий номер постачальника. Квитанція до прибуткового касового ордера і товарні чеки не нададуть право платнику податку на отримання податкового кредиту.

Але ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»³²⁰ звільняє певну категорію суб'єктів господарювання від їх застосування, серед яких: фізичні особи, що сплачують єдиний податок (адже на сьогодні скасовано норму законодавства, яка передбачала застосування реєстраторів розрахункових операцій цій категорії платників податку); особи, які здійснюють продаж товарів чи надають послуги, які отримали пільговий торговий патент; підприємці, які реалізують у кіосках, з лотків конверти, газети, журнали та інші видання. Можна зробити висновок про створення дискримінаційних умов роботи для названих суб'єктів господарювання, адже вони позбавлені можливості співпраці з особами, що є платниками податку на додану вартість.

Вважаємо, що необхідно усунути цей недолік шляхом внесення зміни до ПК України та викласти абз. «б» п. 201.11 у такій редакції:

201.11. Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів або послуг, загальну суму нарахованого податку з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника або квитанції до прибуткового ордера у разі законодавчо встановлених умов звільнення платника податку від обов'язку застосування реєстраторів розрахункових операцій. При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 грн за день без урахування податку.

Суттєвою підтримкою вітчизняних підприємців стала автоматизація процедури бюджетного відшкодування, яке має здійснюватися за скороченими термінами. Для його отримання встановлено

³²⁰ Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. за № 265/95–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28 (11.07.95). – Ст. 205.

ряд вимог, яким повинен відповідати платник податку. Насамперед це обсяг операцій, до яких застосовується нульова ставка впродовж попередніх 12 місяців, повинен сукупно становити не менше ніж 50% загального обсягу поставок. По-друге, загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами чи послугами, та податковими зобов'язаннями його контрагентів у частині постачання таких товарів або послуг, за даними податкових накладних, не може перевищувати 10% заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування. Тобто аналіз норм, які дають право на автоматичне бюджетне відшкодування, дає можливість стверджувати, що право на його реалізацію можуть отримати лише суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють експортні операції періодично (тобто це не є їх основним видом діяльності). Крім того, розмір середньої заробітної плати має не менше ніж у 2,5 рази перевищувати мінімально встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів.

Можна дійти висновку, що законодавство спрямоване на підвищення мотивації суб'єктів господарювання до легалізації власної діяльності і, зокрема, заробітної плати, що на сьогодні є дуже гострою проблемою. Але аналіз обмежень доводить, що лише невелика частка підприємців може розраховувати на автоматичне бюджетне відшкодування, інші будуть стикатися з тими проблемами, що існують сьогодні. Станом на 1 грудня 2010 р. сума заборгованості з повернення податку на додану вартість становила 9,5 млрд грн, зокрема, простроченої – 2,4 млрд грн³²¹. Тому на сьогодні питання вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість залишається дуже актуальним.

Багато нововведень у ПК України стосовно порядку реєстрації платників податку на додану вартість. Так, відтепер добровільній реєстрації підлягають лише особи, що здійснюють оподатковувані операції і, відповідно до вимог ПК України, не є платниками подат-

³²¹ В Україні сума простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ становить 2,4 млрд грн [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://novynar.com.ua/business/144768>

ку, а обсяги оподатковуваних операцій є меншими від 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців, але становлять не менше ніж 50% загального обсягу постачання. Проте виникає ситуація, коли імпортер товарів, який здійснює роздрібну торгівлю, втрачає право на податковий кредит з податку на додану вартість через неможливість зареєструватися як платник податку. Втрачає споживачів товарів або послуг і суб'єкт господарювання, який час від часу здійснює роздрібну торгівлю або надає послуги юридичним особам, що є платниками цього податку, через незацікавленість співпрацювати з таким контрагентом, який не може надати податкову накладну для віднесення сум податку до податкового кредиту.

Залишається невизначеним порядок справляння податку на додану вартість суб'єктами господарювання – юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування. Так, ст. 3 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» передбачено право юридичної особи самостійно обирати одну зі ставок єдиного податку: 6% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі сплати податку на додану вартість. ПК України підрозд. 8 розд. XX було внесено деякі зміни до спрощеної податкової системи, які торкнулися уточнення податків і зборів, від яких звільнені платники єдиного податку у разі його сплати. Але пп. в) п. 1 ч. 8 визначає, що платники єдиного податку не є платниками податку на додану вартість з операцій із постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6%. Виникає певна колізія, адже цією нормою ПК України передбачено право платника єдиного податку реєструватися як такого з податку на додану вартість за його бажанням у разі обрання однієї зі схем сплати єдиного податку. Разом з тим про цю категорію платників нічого не сказано у ст. 182 ПК України, яка розкриває поняття добровільної реєстрації платників податку.

Враховуючи названі зауваження до ст. 182, вважаємо за необхідне внести зміни та викласти ст. 182 у такій редакції:

182.1. Якщо особа, яка провадить оподатковувані операції, і відповідно

до п. 181.1 ст. 181 цього Кодексу, не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку (у тому числі, якщо юридична особа обрала спрощену систему оподаткування зі ставкою єдиного податку за ставкою 6% суми виручки від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг), то така реєстрація здійснюється за її заявою.

ПК України не виділяє як окремих платників податку на додану вартість осіб, які здійснюють операції з постачання товарів або послуг, що підлягають оподаткуванню з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі. Натомість ЗУ «Про податок на додану вартість» окремо виділяв цю категорію платників, тоді як п. 181.1 ст. 181 ПК України зобов'язує реєструватися як платники податку осіб, що здійснюють такі операції.

Вважаємо за доцільне внести зміни до ст. 180 та додати як платників податку на додану вартість названу вище категорію.

Потребують уточнень норми ПК України, що надають статусу платника податку на додану вартість особам, які проводять операції з постачання конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів чи послуг у розмірі 300 тис. грн, та від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством. Але у ст. 181 ПК України немає норми, яка б зобов'язувала таких осіб реєструватися як платники цього податку. Крім того, ця норма не збігається з нормами ст. 3 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», у якій не виділено категорію осіб, яким би законодавство щодо сплати єдиного податку забороняло обирати ставку податку у розмірі 10% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. Тому було б доцільно або ж внести зміни до пп. 180.1.6 п. 180.1 ст. 180 ПК України в частині виключення фрази «...незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством», або ж внести зміни до ст. 3 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», у якій

виділити категорію платників єдиного податку, які здійснюють операції, що повинні оподатковуватись податком на додану вартість. Тобто законодавчо закріпити платників єдиного податку, що не можуть обирати ставку податку у розмірі 10% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Одним із найважливіших елементів податку на додану вартість є об'єкт оподаткування, який зазнав суттєвих змін із прийняттям ЗУ «Про податок на додану вартість». Тоді як попередній ЗУ «Про податок на добавлену вартість» визначав як об'єкт обороти по реалізації на території України товарів як власного виробництва, так і придбаних, ЗУ «Про податок на додану вартість» визначає об'єктом операції платників податку, перелік яких не вичерпується тільки реалізацією товарів (робіт, послуг).

Залишається ряд дискусійних питань стосовно визначення бази оподаткування податком на додану вартість. ПК України ст. 188 встановлює розрахунок бази оподаткування для операції з постачання товарів чи послуг, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених відповідно до законодавства з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. Але таке визначення бази оподаткування свідчить про надмірне податкове навантаження на платників податків, оскільки операції з поставки вже підлягали оподаткуванню акцизним збором, ввізним митом та іншими загальнодержавними податками і зборами. Такий підхід позначається, перш за все, на політиці формування цін на товари і послуги, спричиняє їх суттєве підвищення, що негативно впливає на споживчу спроможність кінцевого споживача.

У ЗУ «Про податок на додану вартість» існувала норма, що прирівнювала до операцій з поставки, що підлягають оподаткуванню, ліквідацію за самостійним рішенням платника податку виробничих та невиробничих фондів, яка, на наш погляд, була не коректною та потребувала перегляду. Але з прийняттям ПК України вона залишилася незмінною. У п. 189.9 ст. 189 ПК України встановлено: «...якщо основні виробничі або невиробничі фонди ліквідуються за самостійним рішенням платника податку чи безоплатно

передаються особі, не зареєстрованій як платник податку, а також у разі переведення необоротних активів до складу невиробничих фондів така ліквідація, безоплатна передача чи переведення розглядаються для цілей оподаткування як постачання таких основних виробничих фондів або невиробничих фондів за звичайними цінами, що діють на момент такої поставки». Винятком є випадки, коли основні виробничі або невиробничі фонди ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили та в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку. Але ці операції не створюють доданої вартості, більше того, спричиняють фінансові втрати платникові податку через відсутність відшкодування їх вартості. До операцій з поставки основних фондів можна прирівняти тільки їх реалізацію, тому вважаємо необхідним скасувати цю норму ПК України.

Потребує уточнень норма п. 188.1 ст. 188 ПК України щодо визначення бази оподаткування у разі постачання необоротних активів, оскільки ця норма статті встановлює, що база оподаткування операцій з постачання товарів (у тому числі й нематеріальних активів) визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче за звичайні ціни. Натомість далі у цій же статті доповнюється, що в разі постачання необоротних активів, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення з виробничих у невиробничі, база оподаткування визначається, виходячи з їх балансової вартості на момент постачання. Тому незрозуміло, що є базою оподаткування операцій з поставки необоротних активів і як розрахувати податок на додану вартість, якщо договірна ціна активу перевищує його балансову. Вважаємо за необхідне скасувати цю норму та викласти її в такій редакції: «У разі переведення необоротних активів з виробничих у невиробничі, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних база оподаткування визначається, виходячи з їх балансової вартості на момент постачання».

Потребує перегляду п. 198.5 ст. 198 ПК України, яка встановлює: «...якщо основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів або встановлено факти недостачі (крадіжки), то з метою

оподаткування такі основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає таке використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження)». Знову ж виникає питання, за якою ціною буде розраховуватися база оподаткування; було б логічно замість терміносполуки «звичайна ціна» записати «балансова вартість». Таке формулювання буде коректнішим, особливо стосовно встановлення факту крадіжки, оскільки збитки будуть підраховуватись саме, виходячи з тієї ціни, за якою такі необоротні активи значилися на балансі підприємства.

У ПК України з'явилася норма, що регулює продаж однорідних вживаних товарів, придбаних в осіб, не зареєстрованих як платники податку на додану вартість, у тому числі й транспортних засобів. Базою оподаткування за цими операціями встановлено комісійну винагороду платника податку. Розрахунок бази оподаткування здійснюється згідно з вимогами ст. 189 ПК України, виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оцінної вартості транспортного засобу. Але норма регулює порядок продажу такого засобу для фізичної особи або для платників податку, де база оподаткування розраховується, виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче за звичайні ціни. Проте залишається незрозумілим, як буде розраховуватися база оподаткування з податку на додану вартість, якщо купівлю транспортного засобу здійснює юридична особа, яка не є платником цього податку (тобто обсяги оподатковуваних операцій є меншими від 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців чи вона є платником єдиного податку). Цієї норми немає у ПК України, тому було б доцільно внести зміни до п. 189.3 ст. 189 та викласти в такій редакції:

189.3. У разі, якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів комісійну торгівлю, придбаних в осіб, не зареєстрованих як платники податку на додану вартість, то базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку. У випадках, коли платник податку здійснює діяльність з постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, не зареєстрованих як платники податку, у межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та

ціною придбання таких товарів, визначена у порядку, встановленому цим розділом. Датою збільшення податкових зобов'язань платника податку є дата, визначена за правилами, встановленими п. 187.1 ст. 187 цього Кодексу. При цьому ціна продажу вживаного транспортного засобу визначається:

– для фізичної особи – виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче за оцінну вартість такого засобу, розраховану суб'єктом оцінної діяльності, уповноваженим здійснювати оцінювання відповідно до закону;

– для юридичних осіб – виходячи з договірної контрактної вартості, але не нижче за звичайні ціни.

Вимагає перегляду склад оподатковуваної бази в частині перегляду деяких елементів, які не можуть бути за своїм економічним змістом складовою доданої вартості. Це, зокрема, стосується суми амортизації основних фондів. Так, ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» для цілей оподаткування податком прибуток зменшував на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань, залишаючи частину прибутку на оновлення матеріально-технічної бази підприємств, впровадження інноваційних технологій, розширення виробництва. ПК України дозволив включати суму амортизації основних засобів та нематеріальних активів загальноновиробничого призначення до складу витрат, на які зменшується дохід платника для цілей оподаткування.

Було б закономірно при визначенні доданої вартості виручку від реалізації зменшувати на суму матеріальних витрат та суму амортизації основних засобів, що беруть участь в основній діяльності підприємства (виробництво та реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг), оскільки амортизацію можна віднести до матеріальних витрат. Такі зміни в законодавстві особливо актуальні, враховуючи структуру національної економіки, до складу якої входить велика кількість фондомістких галузей економіки, що додатково пояснюється наявністю деструктивного інституціонального середовища. Амортизація є елементом собівартості виробленої продукції, включення її до бази оподаткування податком на додану вартість зумовлює підвищення цін, що впливає на зниження конкурентоспроможності вітчизняних товарів як на українському, так і на світовому ринках.

Останнім часом активно обговорюється питання зменшення ставки податку на додану вартість. Якщо ЗУ «Про податок на добавлену вартість» встановлював ставку податку у розмірі 28% до оподатковуваного обороту, а в разі реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами ставка дорівнювала 22%, то ЗУ «Про податок на додану вартість» ставку знижено до 20%. **ПК України передбачається поступове зниження ставки податку до 17% – з 1 січня 2014 р.**

Існують думки, що податок на додану вартість має репресивний характер, оскільки його ставка негативно впливає на високотехнологічні підприємства та стимулює інфляційні процеси. Пояснюється це тим, що податок на додану вартість є податком, розрахованим на кінцевого споживача, і в разі збільшення його ставки відбувається зростання цін, що знижує споживчу спроможність населення.

На думку Г. Бех, доцільно застосувати дворівневий підхід до ставки податку, тобто перший рівень буде закріплювати базову, а другий – пільгову ставку. Базова ставка має дорівнювати 15–17% з одночасним застосуванням пільгової у розмірі 5–7%. Остання може використовуватись для оподаткування соціально важливих суспільних дій (реалізація ліків, продуктів дитячого харчування)³²².

А. Берлач та І. Пирога вважають оптимальним варіантом застосування змінних (еластичних) ставок. Тобто законодавством повинна встановлюватися гранична (максимальна) ставка податку, яка автоматично (без участі органів управління) знижується, зважаючи на підвищення ефективності роботи підприємства. На думку науковців, доцільно встановлювати еластичні ставки і для податку на додану вартість, але лише на продукцію, яка реалізується на внутрішньому ринку. Знижуючи ставку податку на додану вартість, можна змінити попит на продукцію, тобто оподаткуванню цим податком буде підлягати більший обсяг товарів, але за нижчою ставкою. Тому є можливість так відрегулювати ставки податку, що

³²² Бех Г.В. Правовое регулирование косвенного налогообложения в Украине / Г.В. Бех // Финансовое право. – 2004. – № 6. – С. 37.

при зменшеній ставці сумарні надходження збільшаться завдяки збільшенню кількості товару, який оподатковується³²³.

Диференціацію ставок податку на додану вартість розглядають А. Соколовська, Т. Єфименко, І. Луніна, Р. Балакін в контексті європейського досвіду. Отже, диференціація ставок податку на додану вартість є невід'ємною ознакою сучасної податкової системи у країнах ЄС, де вона практикується за двома напрямками: за категорією товарів і послуг та територіальним принципом. На рівні ЄС затверджені мінімальні значення стандартної ставки, що не може бути нижчою за 15%, та двох знижених ставок, не нижче за 5%³²⁴. Застосування знижених ставок країнами – членами ЄС регламентоване Шостою Директивою, у якій зазначено, що вони можуть застосовуватися виключно до товарів і послуг, визначених Директивою. До переліку товарів включені товари першої необхідності (продукти харчування, медикаменти, поліграфічна продукція), соціальні, медичні, у тому числі й стоматологічні послуги, комунальні послуги, ритуальні, послуги пасажирського транспорту, послуги мешкання в готелях, реставрація житла, послуги радіо та телевізійних компаній³²⁵.

Наприклад, у Франції застосовуються ставки у розмірі 2,1% до оподаткування фармацевтичних препаратів, газет та іншої періодики, телевізійних послуг; в Ірландії ставка 4,3% застосовується на продукти харчування. За пільговими (зниженими) ставками оподатковуються продукти харчування: в Іспанії – 4%, в Італії – 4%, в Люксембурзі – 3%. Крім того, у Люксембурзі за зниженою ставкою податком на додану вартість у розмірі 3% оподатковується

³²³ Берлач А. Еластична ставка податку на додану вартість як стимул економічного зростання в Україні / А. Берлач, І. Пирога // Право України. – 2009. – № 2. – С. 97, 99.

³²⁴ Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду : монографія / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 69.

³²⁵ Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 р. за № 2006/112/ЄС // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2010. – 04. – № 15.

дитячий одяг та взуття, книги, періодика, фармацевтичні препарати, послуги готелів і ресторанів, спортивні заходи. У багатьох країнах Євросоюзу здійснюється підтримка будівельної галузі шляхом застосування знижених ставок податку на додану вартість: в Італії за ставкою 4% оподатковується спорудження нових будівель, здійснення монтажних робіт на нових будівлях, реконструкція та ремонт об'єктів нерухомості, ці ж операції за зниженою ставкою 3% оподатковуються у Люксембурзі, за ставкою 4% в Іспанії³²⁶.

В українському податковому законодавстві не передбачено застосування пільгових (знижених) ставок з податку на додану вартість, замість того існують операції, що звільнені від оподаткування. Чинним законодавством передбачено звільнення від оподаткування лікарських засобів, але лише визначених КМ України, тобто тих, що є життєво необхідними. Вважаємо, що такий підхід є суб'єктивним, оскільки для певної категорії громадян можуть бути важливими різні категорії лікарських засобів. Натомість ціни у мережах аптек є завищеними, що робить їх обмеженими для споживання окремими категоріями населення. Вважаємо за доцільне встановити знижену ставку податку на додану вартість на лікарські засоби незалежно від країни походження та інших критеріїв, як це існує в Євросоюзі. Пропонуємо скористатися досвідом країн Євросоюзу в частині застосування зниженої ставки податку на додану вартість на продукти харчування; у чинному українському законодавстві це не передбачено.

На сьогодні відкриття доступу всім верствам населення, незалежно від рівня їх життя та соціального статусу, до споживання товарів першої необхідності (у тому числі й продуктів харчування) досягається методами державного регулювання цін, серед яких найбільш популярними є: встановлення фіксованих або граничних рівнів цін, декларування зміни ціни, введення граничних розмірів торговельно-збутової націнки, введення граничних рівнів рентабельності.

³²⁶ Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду : монографія / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 72.

Широко застосовується метод обов'язкового декларування змін оптово-відпускних цін на продукти харчування, такі як борошно пшеничне та житнє, яловичина, свинина, м'ясо птиці, ковбасні вироби варені, молоко, сир, сметана, масло вершкове, яйця курячі, цукор та олія соняшникова, що забезпечується наданням облдержадміністраціям повноважень щодо здійснення таких дій. Підприємство (виробник продукції) для підвищення цін має звернутися до відповідних органів на отримання дозволу, що потребує надання інформації щодо обґрунтування підвищення собівартості продукції з об'єктивних причин, серед яких може бути збільшення тарифів на електроенергію, газопостачання, підвищення ставок податків або орендної плати тощо. Тобто в Україні проблема втримання зростання цін перекладається на підприємців, внаслідок чого вони недоодержують прибуток та вимушені вчиняти порушення законодавства. Разом з тим можна застосувати непрямі методи державного регулювання цін шляхом введення зниженої ставки податку на додану вартість, що сприяло б зменшенню цін на соціально необхідні товари, збільшило б їх споживання та як наслідок надходження до бюджету.

З прийняттям ПК України відбулися суттєві зміни стосовно податкового періоду. Адже якщо пп. 7.8.2 п. 7.8 ст. 7 ЗУ «Про податок на додану вартість» дозволяв платнику податку, обсяг оподатковуваних операцій якого за минулі 12 місячних податкових періодів не перевищував 300 тис. грн, обирати квартальний податковий період, то п. 202.1 ст. 202 ПК України звітним податковим періодом встановив один календарний місяць (винятком є дозвіл на застосування нульової ставки податку на прибуток на період з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р.). Але виникає питання щодо застосування податкового періоду суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, адже на сьогодні згідно з нормами ст. 4 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» податковим періодом для таких платників податку є квартал, тому вважаємо за необхідне внести зміни до ст. 202 ПК України.

Суттєві зміни з прийняттям ПК України відбулися у порядку надання пільг. Відтепер на відміну від норм, закріплених у ЗУ «Про податок на додану вартість» щодо пільгового оподаткування, у ПК України звільнено від оподаткування не тільки операції з поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, але й операції з постачання товарів дитячого асортименту для немовлят, до того ж не конкретизовано, які саме установи мають право на здійснення цих операцій. Конкретизовано перелік послуг, що надають установи освіти та культури; до категорії пільгових операцій віднесено проживання учнів або студентів у гуртожитках. Надано розширений перелік операцій з постачання культових послуг та послуг з поховання, а також операцій з постачання предметів культового призначення та ритуальних товарів. Така деталізація є корисною для цілей оподаткування, оскільки дасть можливість уникнути непорозумінь у процесі справляння податку на додану вартість.

За редакцією ПК України тимчасово (до 1 січня 2015 р.) звільнені від оподаткування податком на додану вартість підприємства, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері виготовлення та поширення книжкової продукції та виробів з паперу і картону. До 1 січня 2014 р. звільнені від оподаткування операції з постачання відходів і брухту чорних та кольорових металів, зернових культур (коди 1001–1008, тобто: пшениця, жито, овес, кукурудза, гречка, сорго, просо), технічних культур (насіння ріпаку та соняшнику). Звільнення від оподаткування операцій з постачання с/г культур є позитивним кроком, спрямованим на забезпечення стабільності у ціноутворенні на продукти першої необхідності та водночас підтримки національних товаровиробників. Але залишається незрозумілою норма законодавства, яка передбачає звільнення від оподаткування операцій, пов'язаних з постачання відходів і брухту чорних та кольорових металів. Здається, вона спрямована на захист суб'єктивних підприємницьких інтересів і не сприятиме поповненню державного бюджету, тому вважаємо за доцільне скасувати цю норму законодавства.

Інноваційною нормою є звільнення від оподаткування операцій з постачання товарів або послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету. Це дасть змогу хоча б частково компенсувати витрати, здійснені суб'єктом господарювання, шляхом застосування методів цінового регулювання на товари чи послуги. Звільнено від оподаткування операції з постачання устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії. Так, ще в 2003 р. було прийнято ЗУ «Про альтернативні джерела енергії», основною метою якого стало: нарощування обсягів виробництва та споживання енергії, виробленої з альтернативних джерел, з метою економного витрачання традиційних паливно-енергетичних ресурсів та зменшення залежності України від їх імпорту; додержання екологічної безпеки та безпеки людей за рахунок зменшення негативного впливу на стан довкілля при створенні та експлуатації об'єктів альтернативної енергетики. Цим Законом передбачалося залучення вітчизняних та іноземних інвестицій і підтримка підприємництва у цій сфері. Стимулювання виробництва та споживання енергії, виробленої з альтернативних джерел, передбачалося за рахунок застосування економічних важелів і стимулів, які б забезпечували сприятливі економічні умови для спорудження об'єктів альтернативної енергетики (саме такими важелями стали податкові, які звільнили від оподаткування операції з постачання енергоємного устаткування).

Досить актуальною залишається проблема гармонізації вітчизняного податкового законодавства та законодавства країн ЄС й інших країн світу з метою поступової інтеграції до європейського політичного, економічного та правового простору. Питання гармонізації вітчизняного податкового законодавства, особливо враховуючи процес реформування української податкової системи шляхом спроби його кодифікації, залишається недостатньо дослідженим,

хоча їй присвятила свої праці К. Ященко, у яких вона визначила зміст гармонізації податкового законодавства України та країн ЄС про непряме оподаткування, обґрунтувала механізм гармонізації податкового законодавства та виявила розбіжності правового регулювання непрямих податків у вітчизняному та європейському законодавстві³²⁷. О. Кудряшова досліджувала гармонізацію непрямого податкового законодавства Російської Федерації, де нею було запропоновано вдосконалення механізму справляння податку на додану вартість та акцизного податку з усунення подвійного оподаткування не тільки у співпраці з країнами Євросоюзу, але й під час справляння цих податків у відносинах між федеральними округами Російської Федерації³²⁸.

Гармонізація податкового законодавства потребує введення однакових юридичних норм і правил у сфері оподаткування й формування на цій основі єдиної податкової системи. Податкова гармонізація потребує вироблення загальної стратегії держав у сфері податкових відносин на відповідному етапі інтеграційної взаємодії, що передбачає координацію податкової політики, уніфікацію окремих податків і податкових систем країн.

Загострення економічної конкуренції серед країн – членів ЄС зумовило поглиблення процесу уніфікації національних податкових систем за складом, структурою, механізмом справляння податків. Згідно зі ст. 51 Угоди «Про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами» наша держава має зобов'язання наблизити законодавство щодо непрямого оподаткування до норм і стандартів країн ЄС³²⁹. За

³²⁷ Ященко К.В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс] / К.В. Ященко ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 20 с. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05_ukvsno.zip

³²⁸ Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е.В. Кудряшова. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 304 с.

³²⁹ Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. // Офіційний вісник України. – 2006. – № 24 (29.06.2006). – Ст. 1794.

час дії Угоди у сфері непрямого оподаткування враховано основні вимоги базових нормативних актів ЄС – Директиви Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» та Директиви Ради 92/12/ЄС «Про загальний режим зберігання, переміщення та моніторингу за підакцизними товарами»³³⁰.

Досліджуючи досвід країн ЄС з питань гармонізації непрямого податкового законодавства, можна побачити, що перша спроба була здійснена ще в квітні 1967 р., коли було прийнято Першу Директиву Ради 67/227/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту»³³¹. Пізніше в 1969 р. було прийнято ряд Директив, що врегульовували порядок гармонізації непрямих податків у різних сферах діяльності: Директива Ради 69/169/ЄЕС «Про гармонізацію положень, встановлених законами, постановами або адміністративними заходами, стосовно звільнення від податку з обороту та акцизного збору з імпорту в міжнародних подорожах»³³² та Директива Ради 69/335/ЄЕС «Про непрямі податки на мобілізацію капіталу»³³³. Всі вони заклали основу для єдиної системи податку на додану вартість та сприяли прийняттю Третьої Директиви 69/463/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств «Щодо гармонізації законодавств держав-членів стосовно податків з обороту –

³³⁰ Про схвалення Стратегії реформування податкової системи: Розпорядження КМ України від 23.12.2009 р. за № 1612-р // Офіційний вісник України. – 2009. – № 101 (11.01.2010). – Ст. 3543.

³³¹ Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту: Перша Директива Ради 67/227/ЄЕС від 11.04.1967 р. за № 67/227/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_201

³³² Про гармонізацію положень, встановлених законами, постановами або адміністративними заходами, стосовно звільнення від податку з обороту та акцизного збору з імпорту в міжнародних подорожах: Директива Ради 69/169/ЄЕС від 28.05.1969 р. № 69/169/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_203

³³³ Про непрямі податки на мобілізацію капіталу: Директива Ради 69/335/ЄЕС від 17.07.1969 р. № 69/335/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_204

запровадження податку на додану вартість в державах-членах»³³⁴. Саме нею і було запроваджено замість податку з обороту податок на додану вартість. Але ж ці Директиви не вирішили проблеми податку на додану вартість, оскільки залишилися значні відмінності у визначенні ставок податку, платника податку та операцій, які підлягають оподаткуванню. І лише в 2006 р. з прийняттям Директиви Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» було вирішено ряд питань та чітко встановлені правила застосування ставок податків, введено поняття стандартної ставки, яка не повинна бути нижче ніж 15%, та поняття зниженої ставки, розмір якої не повинен бути нижче ніж 5%. Застосування знижених ставок країнами – членами ЄС, що регламентовано Директивою, передбачено лише на товари першої необхідності (продукти харчування, медикаменти, поліграфічна продукція), соціальні, медичні, у тому числі й стоматологічні послуги, комунальні послуги, ритуальні, послуги пасажирського транспорту, послуги мешкання в готелях, реставрація житла, послуги радіо та телевізійних компаній³³⁵.

Сучасна система справляння податку на додану вартість ґрунтується на принципі оподаткування товарів у країні призначення, тобто цей податок сплачує кінцевий споживач, і кінцева сума податку підлягає сплаті у країні – члені ЄС, у якій відбувається кінцева поставка. Згідно із встановленими правилами оподаткування імпорт оподатковується в країні споживання так само, як і подібна вітчизняна продукція, а експорт вилучається з оподаткування шляхом податкових кредитів або повернення податку експортерам, який сплачувався з урахуванням всіх елементів ціни експортованої

³³⁴ Щодо гармонізації законодавств держав-членів стосовно податків з обороту – запровадження податку на додану вартість в державах-членах : Третя Директива 69/463/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств від 09.12.1969 р. № 69/463/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_512

³³⁵ Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. № 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_928&p=1287728439146274

продукції. Тобто експорт з країн ЄС до іншої країни – члена цього інтеграційного об'єднання звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

Але на сьогодні, незважаючи на підписання Україною Угоди «Про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами», частина вимог за цією Угодою залишається невиконаною. Ця частина дуже тісно пов'язана саме з гармонізацією непрямого вітчизняного законодавства щодо визначення і гарантованого механізму відшкодування податку на додану вартість експортерам. Останнім часом ця проблема набуває не тільки галузевого масштабу, що відображається в постійному зростанні суми заборгованості з повернення податку на додану вартість суб'єктам господарювання.

§ 2. Акцизний податок

Акцизи мають дуже велике значення. Їх особливістю є можливість наповнення бюджету країн з перехідною економікою, де спостерігається відсутність чітко сформованої податкової системи та розуміння податкової бази. Цей вид податків є одним із найпоширеніших у всьому світі й відрізняється своєю тривалою передісторією. Ще французький економіст Ф. Демезон відзначав, що акциз «здатний один принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки»³³⁶. Як правило, акцизом оподатковують товари, які не належать до товарів першої необхідності: спиртні напої, тютюнові вироби, автомобілі, ювелірні вироби, паливна продукція тощо.

Відмінною рисою акцизів є виконання ними регуляторної функції, сутність якої полягає в здатності акцизів впливати на обсяги експорту та імпорту продукції. Так, за допомогою підвищення ставок акцизного податку можливе здійснення підтримки вітчизняного товаровиробника, і, навпаки, для поповнення вітчизняного ринку відсутніми товарами використовується механізм

³³⁶ Бурковський В.В. Фіскальна ефективність акцизного збору в Україні [Електронний ресурс] / В.В. Бурковський, О.М. Грабчук. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/vdpu/Ekonomika/2008/Burayakovskiy.pdf>

зниження ставки податку. Сутність регуляторної функції полягає також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів. Як приклад здійснення непрямого впливу на товаровиробників, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів (такі як алкогольні та тютюнові вироби). Здійснюється це шляхом зниження купівельного попиту за допомогою введення занадто високих ставок акцизних податків на такі товари, що призводить до суттєвого зростання цін. Наприклад, у Великобританії мінеральні види палива, використовувані дорожнім транспортом, оподатковуються за підвищеною ставкою акцизного податку, а з метою заохочення екологічно чистих видів палива встановлено знижені ставки. Прикладом є встановлення ставок податків на неетиловані марки бензину й дизельного палива зі зниженим змістом домішки сірки та на зріджений природний газ³³⁷.

Наукові дослідження у сфері правового регулювання акцизів здійснював ряд науковців: Г. Бех, Д. Бекерська, М. Кучерявенко, Р. Шепенко та ін. Г. Бех у своїх наукових дослідженнях зробила спробу проаналізувати зміст правового регулювання непрямих податків, зокрема акцизного збору. Нею запропоновано інноваційний підхід до характеристики акцизного збору; вдосконалення загальних підстав визначення підакцизних товарів шляхом деталізації їх змісту як монопольних і високорентабельних. Як результат розроблено власний варіант проекту ЗУ «Про акциз»³³⁸. Але з прийняттям ПК України залишається ряд дискусійних питань стосовно порядку справляння акцизного податку.

Правовий механізм акцизного збору до 1 січня 2011 р. був закріплений Декретом КМ України «Про акцизний збір»³³⁹ та регу-

³³⁷ Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / А.И. Косолапов. – М. : Дашков и К, 2005. – С. 745.

³³⁸ Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс] / Г.В. Бех ; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2002. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02bgvnpnu.zip>

³³⁹ Про акцизний збір: Декрет КМ України від 26.12.1992 р. за № 18–92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10 (09.03.93). – Ст. 82.

лювався іншими нормативно-правовими актами: Інструкцією ДПА України «Про порядок обчислення і сплати акцизного збору»³⁴⁰, Постановою ВР України «Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору»³⁴¹, ЗУ «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби»³⁴². Але ПК України вніс певні корективи у процес справляння акцизного збору, однією з найбільш кардинальних стала зміна самої назви «акцизний збір» на «акцизний податок».

ПК України вніс певні зміни до порядку справляння акцизного податку. Так, суттєво розширено перелік платників податку: доповнено особами, що реалізують конфісковані або підакцизні товари, що визнані безхазяйними, чи продукцію (за якою не звернувся власник до кінця строку зберігання) та підакцизні товари (продукція), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації в установленому законодавством порядку.

До того ж перелік платників акцизного податку став більш чітким, зокрема, уточнено перелік юридичних та фізичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів), які здійснюють операції з підакцизними товарами на пільгових умовах (доповнено, виникнення обов'язку щодо сплати цього податку у разі порушення умов цільового використання таких товарів). Уточнено отримання статусу платника акцизного податку особами, на яких покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

ПК України вніс зміни і у порядок визначення об'єкта

³⁴⁰ Про порядок обчислення і сплати акцизного збору: Інструкція ДПА України від 22.06.1993 р. за № 24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁴¹ Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору: Постанова Верховної Ради України від 09.02.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁴² Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби: Закон України від 15.09.1995 р. за № 329/95–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 40 (03.10.95). – Ст. 297.

оподаткування акцизним податком. Так, Декретом КМ України «Про акцизний збір» передбачалося звільнення від оподаткування операцій з вивезення з митної території України підакцизної продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції. У ПК України нічого не сказано щодо звільнення від сплати акцизного податку у разі вивезення такої продукції, тому залишається незрозумілою ця норма законодавства стосовно оподаткування таких операцій.

Вважаємо, що необхідно внести зміни до п. 213.2. Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню» та додати пп. 213.2.3, який викласти у такій редакції:

213.2. Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

213.2.3. вивезення з митної території України підакцизної продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції.

Ця норма є важливою для поліпшення інвестиційного клімату в Україні та створення умов для збільшення надходжень іноземного капіталу в національну економіку, що сприятиме більш ефективному й оперативному розв'язанню існуючих проблем, підвищенню позитивного міжнародного іміджу та покращенню соціально-економічного розвитку країни, особливо враховуючи проведення урядової політики щодо підвищення інвестиційної привабливості вітчизняної економіки.

ПК України розширив перелік пільг стосовно звільнення від оподаткування операцій з ввезення підакцизних товарів або продукції на митну територію України, призначених для офіційного (службового) або особистого використання дипломатичними представництвами та консульськими установами іноземних держав, виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави. Разом з тим скасував пільги стосовно оподаткування акцизним податком операцій із ввезення на територію України з метою показу чи демонстрації зразків алкогольних напоїв, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і використовуються на території України не за комерційним призначенням, а для показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів, ярмарків тощо.

Декрет КМ України «Про акцизний збір» передбачав звільнення від оподаткування операцій із ввезення на територію України з метою показу чи демонстрації як зразків алкогольних напоїв, так і тютюнових виробів, проте ПК України залишив вказану пільгу тільки для осіб, що здійснюють ввезення на територію України тютюнових виробів. Вважаємо, що такий крок має суб'єктивні підстави і призначений для захисту інтересів вітчизняних виробників алкогольної продукції шляхом обмеження доступу споживачів до інформації стосовно закордонної алкогольної продукції. Пропонуємо більш виважено підійти до закріплення цієї пільги в редакції ПК України та вирішити питання стосовно доцільності надання пільги особам, які ввозять на територію України тютюнові вироби.

Адже доведено, що систематичне куріння є однією з основних причин захворювання кровоносних судин, призводить до синуситів (запалення носових пазух), аносмії (нездатності розрізняти запахи), отитів (запалення внутрішнього вуха), втрати смаку, порушення зору (тютюнова амбліопія) та катаральних явищ. Регулярне куріння суттєво впливає на погіршення імунітету та призводить до рецидивуючого кашлю, частих простудних захворювань; ларингітів, фарингітів, ангін. Куріння підвищує ризик розвитку раку чи безпосередньо викликає рак порожнини рота, гортані, бронхіального дерева, легенів; є однією з причин серцево-судинних захворювань: стенокардії та інсультів. До того ж пасивні курці (вдихаючи сигаретний дим при курінні інших) піддаються такому ж ризику, якщо вони чутливі до впливу тютюну³⁴³.

Тому, враховуючи шкідливий вплив тютюнових виробів на організм людини в процесі їх споживання, вважаємо доцільним переглянути норму ПК України стосовно надання податкових пільг платникам акцизного збору, які здійснюють ввезення на територію України з метою показу чи демонстрації їх зразків та скасувати пільгу цій категорії платників.

³⁴³ Вплив куріння на організм людини [Електронний ресурс] / Обласний центр інформаційно-аналітичних технологій та пропаганди здорового способу життя. – Режим доступу: <http://ociat.org.ua/kyrinya.htm>

ПК України пп. 213.1.4 п. 213.1 ст. 213 як об'єкт оподаткування встановлено операції з реалізації конфіскованих та тих, що визнані безхазайними, підакцизних товарів або продукції, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави. У попередньому нормативному акті³⁴⁴ ця норма була відсутньою, навпаки, операції із ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли у власність держави за правом спадкоємства, вважалися пільговими. Нормою ПК України передбачено надання податкових пільг лише у разі безоплатної передачі таких товарів за рішенням суду. Інноваційною в частині оподаткування акцизним податком стала норма стосовно віднесення до об'єкта оподаткування операцій щодо втрати підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

Існує ще багато питань, пов'язаних з необхідністю реформування законодавства стосовно справляння акцизного податку. Так, доцільно внести уточнювальні поправки до п. 212.1 ст. 212 ПК України в частині конкретизації статусу так званої «особи», яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, або ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України, і доповнити підпункт словами «юридична особа» та врахувати її резидентський статус.

Рекомендуємо внести зміни до пп. 212.1.4 п. 212.1 ст. 212 ПК України в частині виключення обов'язку сплати податку особами, що реалізують конфісковані підакцизні товари (продукцію), оскільки за вимогами законодавства за ці товари вже було сплачено акцизний податок попереднім власником: особою, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини; або ж особою – суб'єктом господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на

³⁴⁴ Про акцизний збір: Декрет КМУ від 26.12.1992 р. № 18-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

митну територію України. Водночас необхідно внести зміни до пп. 213.1.4 п. 213.1 ст. 213 ПК України в частині виключення припису визнання як об'єкта оподаткування операції з реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції).

Пропонується внести зміни до п. 213.1 ст. 213 ПК України в частині виключення пп. 213.1.6, яким передбачено оподаткування операцій з втрачених підакцизних товарів (продукції), де об'єктом оподаткування є обсяги та вартість таких товарів (продукції), оскільки оподаткування таких операцій є некоректним підходом, бо платник податку і так зазнає суттєвих збитків від їх втрати. Крім того, пп. 213.1.6 п. 213.1 ст. 213 ПК України суперечить визначенню акцизного податку як непрямого податку на споживання окремих видів товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції).

Необхідно врахувати той факт, що на сьогодні на деякі види підакцизних товарів не існує (або взагалі не може існувати) встановлених норм втрат у зв'язку із специфікою таких товарів. Тому залишається незрозумілим, хто і на підставі яких законодавчих актів має затверджувати такі норми щодо всіх підакцизних товарів. Так, з усіх існуючих підакцизних товарів норми втрати законодавчо визначені лише на спирт етиловий при його транспортуванні на різних видах транспортних засобів, зберіганні та переміщенні³⁴⁵, на інші горілчані вироби (пиво із солоду; вина виноградні натуральні; вина ігристі; вина газовані; вермути; сидр і пері, що виготовляються без додавання спирту), на тютюнові вироби норм втрат не існує. Разом з тим спроба врегулювати на законодавчому рівні норми втрат підакцизних товарів зумовить необхідність зробити загальнодоступною інформацію щодо складових рецептури таких товарів, що виробляються з певної сировини. Ця інформація є комерційною таємницею і не підлягає оприлюдненню. Крім того, такий крок може

³⁴⁵ О нормах естественной убыли этилового спирта при хранении, перемещениях и транспортировке железнодорожным, водным и автомобильным транспортом : Приказ Министерства здравоохранения СССР от 30.09.1986 г. № 1304 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v1304400-86>

створити загрозу втручання в господарську діяльність підприємств і порушення їх прав.

Запропоновані зміни потребують подальшого корегування редакції розд. VI ПК України. Пропонується виключити п. 214.6 ст. 214 ПК України, який передбачає в разі наявності наднормативних втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів (продукції), вважати базою оподаткування вартість цих товарів, які можна було б виробити з наднормативно втрачених товарів (продукції). Таке положення ПК України знову ж таки суперечить визначенню акцизного податку як непрямого податку на споживання, що включається до ціни підакцизних товарів і сплачується у її складі споживачем.

Залишається неврегульованим розрахунок норм втрат через їх відсутність на більшу кількість товарів та є незрозумілим, які саме підакцизні товари мають бути враховані як базові для нарахування акцизного податку відповідно до запропонованої редакції п. 214.6 ст. 214 ПК України. З цих же причин пропонується скасувати п. 214.7 ст. 214 ПК України, який встановлює базу оподаткування при псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції), вартість та обсяги втрачених товарів або продукції. Доповнення, внесені п. 216.3 ст. 216 ПК України в частині виключення з нарахування податкового зобов'язання операцій щодо втрачених підакцизних товарів (продукції), не виключає безлічі колізій і прогалин у розд. VI. Не підлягає оподаткуванню підакцизний товар (продукція), втрачений унаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування із застосуванням вимог у межах нормативів втрат, затверджених центральним органом виконавчої влади, уповноваженим КМ України. Але на більшу кількість підакцизних товарів, як уже зазначалося раніше, таких вимог не існує.

Пропонується виключити п. 216.2 ст. 216 ПК України, де встановлено виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого,

знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) з дати складання відповідного акта, адже платник податку і так зазнав збитків у результаті названих обставин, а оподаткування його акцизним податком призведе до ще більших збитків.

Варто скористатися зарубіжним досвідом справляння акцизного податку, доцільно запропонувати оподаткування цим податком інших груп товарів. Так, у Німеччині акцизом обкладається смажена і розчинна кава (екстракти, есенції та концентрати з кави), а також частка кави у виробках, що його містять. Розмір ставки на каву становить близько 3,5 євро за 1 кг. Податкове зобов'язання виникає в момент випуску кави з акцизного складу (підприємства-виробника або кавового складу), тобто платником податків є власник такого складу³⁴⁶.

Справляння акцизного податку з кави передбачено і за нормами податкового законодавства Латвійської Республіки. Ставка податку встановлена у розмірі 100 латів за 100 кілограмів³⁴⁷. У Республіці Киргизстан також до підакцизних товарів віднесено каву³⁴⁸. Справляється акцизний збір з кави і у Литовській Республіці, де ставка збору дорівнює 10% від бази оподаткування. У свою чергу, за базу оподаткування приймається: для товарів, вироблених у Литві, – реалізаційна ціна за вирахуванням податку на додану вартість; для імпортованих товарів – митна вартість, що включає суму мита. За такою ж ставкою у Литві оподатковується шоколад³⁴⁹.

Враховуючи підвищений інтерес українців до споживання кави (вартість запасів кави у торгівій мережі на початок 2008 року

³⁴⁶ Подгорная Т.К. Акцизы в налоговой системе Федеративной Республики Германия [Электронный ресурс] / Т.К. Подгорная. – Режим доступа: http://www.rnk.ru/article_2515.html

³⁴⁷ Про акцизный налог : Закон Латвийской Республики от 14.11.2003 г. (в редакции 21.12.2009 г.) [Электронный ресурс]. – Ст. 15. – П. 2. – Режим доступа: http://www.baltikon.lv/uploaded_fales/z_an-2010ru.pdf

³⁴⁸ Налоговый кодекс Республики Кыргызстан [Электронный ресурс]. – Ст. 162. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//MSMNO///kirgizia.doc>

³⁴⁹ Система налогообложения в Литовской Республике [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.vneshmarket.ru/content/document_r_8EB8213C-8903-441B-A6D3-F449AD5B352E.html

становила 81209,9 тис. грн, тоді як у 2009 році 114 230,3 тис. грн, що більше на 40,6%³⁵⁰) та шоколаду, можна запропонувати включення до ПК України як підакцизні товари «каву смажену», «каву розчинну», «екстракти, есенції та концентрати з кави» і «шоколад».

У Республіці Казахстан перелік підакцизних товарів є більш розширеним, до нього включено ювелірні вироби із золота, срібла та платини, вогнепальна і газова зброя (окрім тої, що придбана для потреб органів державної влади)³⁵¹. Податковим законодавством Республіки Киргизстан також передбачено оподаткування ювелірних виробів із золота, срібла та платини, а також вогнепальної і газової зброї. Окрім того, до переліку підакцизних товарів віднесено вироби з натурального хутра, одяг з натуральної шкіри, вироби з кришталю, килими та килимові вироби³⁵².

Оподаткування акцизним збором ювелірних виробів та виробів із дорогоцінних каменів передбачено у Литовській Республіці за ставкою 10% від реалізаційної ціни за вирахуванням податку на додану вартість – для вітчизняних товарів або від митної вартості, включаючи суму мита – для імпортованих товарів. До того ж у Литовській Республіці суттєво відрізняється механізм оподаткування акцизним збором автотransпортних засобів від того, що діє в Україні (оподатковуються лише автомобілі представницького класу, тобто ціна яких становить понад 600 тисяч літів, що дорівнює 246 тисяч дол. США). Крім того, у Литві підлягають оподаткуванню акцизним збором видання еротичного чи агресивного характеру, і ставка збору сягає – 75% від бази оподаткування³⁵³. Вважаємо, така практика має позитивні моменти і буде дуже корисною для засто-

³⁵⁰ Продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства за 2008 рік. – К. : Державний комітет статистики, 2009.

³⁵¹ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Ст. 257. – П. 1. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//MSMNO///kazakhstan.doc>

³⁵² Налоговый кодекс Республики Кыргызстан [Электронный ресурс]. – Ст. 162. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//MSMNO///kirgizia.doc>

³⁵³ Система налогообложения в Литовской Республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.vneshmarket.ru/content/document_r_8EB8213C-8903-441B-A6D3-F449AD5B352E.html

сування в Україні: по-перше, сприятиме підвищенню собівартості цих видань, що обмежить попит на них, а зменшення їх кількості на вітчизняному ринку сприятиме якісній зміні моральних цінностей у суспільстві; по-друге, дозволить збільшити надходження до Державного бюджету.

Вважаємо доцільним включити до переліку підакцизних товарів «ювелірні вироби із золота, срібла та платини»; «вогнепальну і газову зброю (окрім тої, що придбана для потреб органів державної влади)»; «вироби з натурального хутра», «одяг з натуральної шкіри», «вироби з кришталю», «килими та килимові вироби» та «періодичні видання еротичного характеру». Доцільність запровадження таких заходів пояснюється тим, що названі товари не є товарами першої необхідності. Більш того, такі товари можуть бути віднесені до предметів розкоші та становлять сферу споживання досить забезпечених верств населення. Водночас такий крок дозволить би збільшити надходження до бюджету.

За податковим законодавством Республіки Казахстан існує поняття не тільки підакцизних товарів, але й підакцизних видів діяльності, а саме: гральний бізнес та організація і проведення лотерей³⁵⁴. Згідно з ПК Республіки Казахстан об'єктом оподаткування при здійсненні діяльності у сфері грального бізнесу є: ігровий стіл; гральний автомат з грошовим виграшем; каса тоталізатора; каса букмекерських контор. Об'єктом оподаткування у разі організації та проведення лотереї є операції з випуску у продаж лотерейних білетів організатором лотереї. Кожен випуск у продаж лотерейних білетів і його обсяг у грошовому вираженні підлягають обов'язковій реєстрації в податкових органах не пізніше ніж за десять календарних днів до початку реалізації лотерейних білетів.

Аналогічна практика оподаткування азартних ігор застосовується і у Великобританії. Акцизний податок справляється з гри в казино, ставок і парі, бінго та ігрових автоматів. Ставки залежать від конкретного виду азартної гри. Акциз обчислюється або як відсоток

³⁵⁴ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Ст. 257. – П. 2. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO//kazakhstan.doc>

від валового або чистого доходу, або у разі оподаткування ігрових автоматів стягується фіксована сума з кожного автомата залежно від ціни гри і розміру можливого виграшу. Валовий прибуток від Національної лотереї оподатковується акцизним податком за ставкою 12%, але самі виграші з цієї лотереї податком на доходи не оподатковуються³⁵⁵.

Досвід Республіки Казахстан був би корисним для використання у вітчизняному податковому законодавстві, особливо враховуючи політику уряду щодо обмеження діяльності у сфері грального бізнесу. Такий крок дозволив би підвищити собівартість послуг у сфері грального бізнесу, що, з одного боку, обмежило б споживання цих послуг, а з іншого – збільшило б надходження від акцизного податку до бюджету.

Водночас, вважаємо, що потребує перегляду існуючий перелік підакцизних товарів. Так, російським податковим законодавством підакцизними товарами визнаються: спирт етиловий з усіх видів сировини, спиртовмісна продукція (розчини, емульсії, суспензії та інші види продукції в рідкому вигляді), але для цілей оподаткування не розглядаються як підакцизні товари: лікарські, лікувально-профілактичні (включаючи гомеопатичні препарати), а також ті, що виготовляються аптечними організаціями за індивідуальними рецептами та вимогами лікувальних організацій, діагностичні засоби; препарати ветеринарного призначення; парфюмерно-косметична продукція. Єдиною вимогою для всіх цих товарів є необхідність державної реєстрації в уповноваженому федеральному органі виконавчої влади і внесення до Державного реєстру лікарських засобів і виробів медичного призначення. Не віднесені за російським податковим законодавством до категорії підакцизних товарів і товари побутової хімії та парфюмерно-косметична продукція в металевій аерозольній упаковці³⁵⁶. У Данії, Ірландії, Швеції, Великобританії та Греції звільнені від оподаткування акцизним податком всі категорії

³⁵⁵ Налоговая система Великобритании [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://chemodan.com.ua/great_britain/gbr_about_buis.html

³⁵⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 181. – П. 1. – Ч. 1–2. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

товарів, які використовуються у медичних цілях у лікарнях та аптеках³⁵⁷.

Дослідження зарубіжного досвіду у сфері виключення з категорії підакцизних товарів їх окремих груп дало змогу запропонувати певні зміни у вітчизняному податковому законодавстві.

Так, пропонуємо внести зміни до п. 215.1, ст. 215 ПК України та викласти її у такій редакції:

215.1. До підакцизних товарів належать:

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;

тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;

нафтопродукти, скраплений газ;

автомобілі легкові, кузови до них, причеи та напівпричеи, мотоцикли.

Не належать до підакцизних товарів: лікарські, лікувально-профілактичні (включаючи гомеопатичні препарати), а також ті, що виготовляються аптечними організаціями за індивідуальними рецептами та вимогам лікувальних організацій; діагностичні засоби; препарати ветеринарного призначення, що включені до Державного реєстру лікарських засобів України.

ПК Республіки Таджикистан ст. 215 передбачено повернення раніше сплаченого акцизу за підакцизні товари, що використовуються у медичних цілях лікарнями та аптеками. Повернення акцизу допускається тільки при поданні податкового рахунку-фактури, що підтверджує сплату акцизу, або у випадку сировинних матеріалів – при поданні відповідної документації. Сума акцизу повертається платнику податку з відповідного бюджету фінансовим органом спільно з податковим органом протягом 45 днів після подачі документів до податкових органів³⁵⁸. Але, вважаємо, що такий механізм є складним в адмініструванні та призвів би до зростання кількості порушень податкового законодавства з боку недбайливих платників податків, тому його не варто запроваджувати в Україні.

³⁵⁷ Соколовська А.М. Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду: монографія / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 276.

³⁵⁸ Налоговый кодекс Республики Таджикистан [Электронный ресурс]. – Ст. 215. – П. 2–3. – Режим доступа: <http://tabiat.narod.ru/LAWDB/ZAKON77.htm>

Вважаємо некоректним зміст п. 218.3 ст. 218 ПК України, де зазначено, що «суми податку, що підлягають сплаті, у разі порушення умов розміщення підакцизних товарів у митних режимах: магазину безмитної торгівлі, переробки на митній території України, визначаються, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діяли на момент подання митної декларації при розміщенні у відповідний режим». У цьому підпункті мова йде не про оподаткування підакцизних товарів при розміщенні їх у митних режимах, а про порушення законодавства під час здійснення таких операцій, тому, вважаємо, що норму цього підпункту необхідно перенести до ст. 228 «Контроль за надходженням податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів» і водночас внести зміни до назви цієї статті та викласти у такій редакції: «Контроль за надходженням коштів при оподаткуванні підакцизних товарів (продукції)».

Некоректним є зміст пп. 222.2.1 п. 222.2 ст. 222 ПК України, де говориться, що «податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації». Так, підставою для сплати акцизного податку є вантажна митна декларація, де нарахована сума податку вказується окремим рядком. Тому необхідно внести зміни до пп. 222.2.1 п. 222.2 ст. 222 ПК України та встановити порядок сплати акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в день подання митної декларації через відсутність підстав для сплати та неможливість визначення бази оподаткування, яка обчислюється з вартості товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, вказаної в митній декларації.

Останнім часом набуває актуальності проблема гармонізації податкового законодавства з непрямих податків. Гармонізацію акцизного податку розпочато значно пізніше, ніж аналогічний процес з податку на додану вартість. Лише в 1992 р. було прийнято Директиву Ради 92/12/ЄС «Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також

утримання, переміщення та контролю таких виробів»³⁵⁹, яка уніфікувала податкове законодавство в частині справляння акцизів, зокрема, впровадила загальні правила обчислення та справляння акцизного збору; встановила єдині вимоги щодо переміщення та зберігання підакцизних товарів; визначила єдині мінімальні податкові ставки та запровадила пільги з оподаткування.

У цілому, порядок уніфікації законодавства в частині справляння акцизного збору збігається за аналогією з податком на додану вартість. Так, використання пільгових режимів оподаткування передбачає наявність трьох груп підакцизних товарів: спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; енергоносіїв та моторного палива; деякі товари довгострокового споживання, автомобілі, текстиль добрива тощо. Проте існують категорії товарів, які передбачають пільгове оподаткування до всієї номенклатури товарів та повне звільнення від оподаткування, серед яких: товари, що використовуються для медичних та лікарських цілей, товари для наукових досліджень та аналізу й тестування продуктів (ці пільги застосовуються практично в усіх країнах ЄС), для оподаткування вин та інших продуктів бродіння застосовується знижена ставка акцизного збору, що не перевищує 8,5%, а в таких країнах, як Австрія, Італія, Люксембург, Нідерланди – нульова ставка. Знижена ставка в розмірі 50% від стандартної ставки застосовується для оподаткування пива, виготовленого на незалежних малих підприємствах³⁶⁰.

Але, незважаючи на підписання Угоди «Про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами», в Україні лише частково виконуються

³⁵⁹ Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів: Директива Ради 92/12/ЄЕС від 25 лютого 1992 р. № 92/12/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_361

³⁶⁰ Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду: монографія / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К.: НДФІ, 2006. – С. 276.

умови цього акта щодо гармонізації акцизного податку. Так, якщо гармонізованим законодавством країн ЄС передбачається оподаткування за зниженими ставками або повне звільнення всіх без винятку видів вин та продуктів бродіння, то вітчизняне законодавство передбачає пільгове оподаткування лише для вин виноградарських натуральних, які оподатковуються за ставкою 0,01 грн за 1 л, натомість вина натуральні з додаванням спирту та кріплені вина, вермути оподатковуються вже за ставкою 2,14 грн за 1 л, вина ігристі та газовані – за ставкою 3,1 грн за 1 л.

Взагалі на сьогодні проблему гармонізації акцизів досі не вирішено. Тому уніфікація акцизів і надалі залишається актуальною в усьому співтоваристві ЄС, адже на практиці повністю усунути фіскальні межі й уніфікувати податкові ставки акцизного податку досить складно. Проте стабілізації ситуації в адмініструванні акцизів можна досягти, утримавшись від запровадження нових і підвищення діючих ставок акцизів, а також шляхом регламентування мінімальних акцизних ставок на окремі види груп підакцизних товарів.

Запитання для самоконтролю

1. Платники податку на додану вартість.
2. Вимоги та порядок реєстрації платників податку на додану вартість.
3. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість.
4. База оподаткування для податку на додану вартість.
5. Операції, що підлягають оподаткуванню та не є об'єктом оподаткування для податку на додану вартість.
6. Поняття податкового кредиту.
7. Звітні (податкові) періоди та порядок надання податкової декларації.
8. Особливості оподаткування деяких видів діяльності.
9. Платники акцизного податку.
10. Об'єкт оподаткування акцизним податком.
11. База оподаткування акцизним податком.

12. Підакцизні товари та ставки податку.
13. Порядок і строки сплати акцизного податку.
14. Правове регулювання виготовлення, зберігання, продажу марок акцизного податку.
15. Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання.

ГЛАВА 11. Правове регулювання спеціальних податкових режимів

- 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності.*
- 2. Фіксований сільськогосподарський податок.*
- 3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.*

§ 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності

З метою реалізації державної політики щодо розвитку та підтримки малого бізнесу, ефективного використання його можливостей для створення нових робочих місць, збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів запроваджено справляння єдиного податку суб'єктами малого підприємництва³⁶¹.

Правову природу єдиного податку досліджували ряд учених. Так, К. Андрієвський удосконалив підхід до класифікації податкових режимів, виходячи з мети формування особистого впливу на поведінку учасників податкових відносин; запропонував визначення ставок єдиного податку залежно від виду діяльності та прибутковості підприємства; удосконалив підходи до регулювання поведінки спеціальних суб'єктів у межах вільних економічних зон³⁶².

³⁶¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 03 липня 1998 р. за № 727/98. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>

³⁶² Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрієвський Костянтин Віталійович; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 20 с.

М. Пожидаєва надала авторське визначення єдиного податку; охарактеризувала правовідносини, які виникають під час його справляння; запропонувала вдосконалити чинне законодавство України шляхом внесення єдиного податку до загальної податкової системи та встановлення в системі оподаткування України поряд із загальнодержавними та місцевими податками і зборами консолідованих податків (єдиний податок, фіксований податок, фіксований с/г податок)³⁶³.

У дослідженнях О. Костенко запропоновано при встановленні кількісного критерію визначення платників єдиного податку виходити не з визначення виручки як об'єкта оподаткування, а закріпити як критерій доходи від реалізації продукції, що дасть змогу враховувати не тільки грошові кошти, отримані на банківський рахунок, а й доходи, отримані в натуральній формі. Доведено необхідність зміни структури законодавчого акта, що регулює сплату єдиного податку. На її думку, він має складатися з трьох розділів: у першому розділі повинні міститися загальні норми для юридичних і фізичних осіб; а другий і третій деталізуватимуть оподаткування цих категорій платників³⁶⁴. Незважаючи на те, що правові основи функціонування спрощеної податкової системи вже досліджувались, розробка та прийняття ПК України спричинили нову хвилю дискусій з приводу цього питання.

Єдиний податок має багату історію. Адже ідея запровадження єдиного податку з'явилася ще в Середньовіччі, коли з метою залучення до несення податкового тягара привілейованих класів суспільства була створена теорія єдиного акцизу. У XVIII ст. на

³⁶³ Пожидаєва М.А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 [Електронний ресурс] / М.А. Пожидаєва; НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. – К., 2005. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05pmasmp.zip>

³⁶⁴ Костенко О.О. Удосконалення державного податкового регулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. канд. наук з держ. управління: 25.00.05 [Електронний ресурс] / О.О. Костенко; Донец. держ. акад. упр. – Донецьк, 2002. – 22 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02kooprd.zip>

зміну їй приходить теорія «королівської десятини» Вобана, яка за його планом припадала на дохід від землеробства, промисловості і всіх інших джерел у розмірі від 5 до 10%. Теорія впровадження єдиного податку спиралася на ідею соціальної справедливості, яка базувалася на думці, що податки все ж сплачуються з одного джерела – доходів. З цього приводу можна стверджувати, що єдиний податок з теоретичної точки зору більш доцільний та простий, ніж безліч окремих податків³⁶⁵.

Оподаткування на загальних підставах передбачало сплату низки податків, зазначених у ст. ст. 13–15 ЗУ «Про систему оподаткування»³⁶⁶ та з 1 січня 2011 р. у ст. ст. 9–10 ПК України. Оподаткування в рамках спеціальних податкових режимів передбачає застосування особливого порядку справляння податків, зборів (обов’язкових платежів). Застосування таких режимів базується на ряді принципів, таких як:

- простота нарахування та сплати податків;
- мінімізація податкової звітності;
- гармонізація бухгалтерського та податкового обліку;
- мінімізація кількості штрафних санкцій;
- зменшення загальних витрат з оплати праці, інформаційного забезпечення діяльності, необхідності утримання надлишкових приміщень тощо.

На сьогодні в Україні діє чотири види спеціальних податкових режимів: спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва, яка передбачає сплату єдиного податку; сплата фіксованого с/г податку; сплата збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

³⁶⁵ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособ. [Электронный ресурс] / В.М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – Режим доступа: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/15.php

³⁶⁶ Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251–ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

З 2011 року положеннями ПК України суттєво реформована система спрощеного оподаткування, обліку та звітності, що впливає на порядок здійснення господарської діяльності суб'єктами малого підприємництва.

Мале підприємництво – це самостійна, систематична, ініціативна господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, яка проводиться на власний ризик з метою отримання прибутку. Відповідно до ст. 55 ГК України до суб'єктів малого підприємництва належать:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів для суб'єктів малого підприємництва, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПК України, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Тобто для суб'єкта малого підприємництва, який обрав спрощену систему, скорочується загальна кількість обов'язкових платежів, встановлених чинним законодавством України, зменшуються обсяги та види звітності, спрощується порядок ведення обліку доходів та витрат і в той же час встановлюються особливі правила та вимоги для ведення ними господарської діяльності.

Платники податків, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування. Ними є суб'єкти малого підприємництва, які набули статусу платника податків та дотримуються умов ведення

господарської діяльності, передбачених законодавством.

Будь-який суб'єкт малого підприємництва – юридична особа чи фізична особа – підприємець, які відповідають вимогам, встановленим ПК України, можуть самостійно один раз протягом календарного року обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності і зареєструватись платником єдиного податку у встановленому порядку. З моменту реєстрації у податковому органі та отримання свідоцтва платника єдиного податку такий суб'єкт господарювання безстроково знаходиться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності.

Усі суб'єкти господарювання, які можуть працювати на єдиному податку, розділені на шість груп. Чотири групи передбачені для фізичних осіб – підприємців, а дві (четверта і шоста) для юридичних осіб. Кожна група має свої критерії, при дотриманні яких можна обрати ту чи іншу групу платників (табл. 4).

Середньооблікова чисельність працюючих визначається з урахуванням усіх працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів. Саме тут актуальним буде питання щодо наявності фактичних трудових відносин при укладенні цивільно-правових договорів з фізичними особами. Органи державної служби здійснюють контроль трудових відносин з метою встановлення додержання суб'єктами господарювання вимог, відповідно до яких їм надається право застосовувати спрощену систему оподаткування обліку та звітності.

Крім дотримання названих критеріїв, ПК України встановлено такі вимоги до можливості набуття статусу платника єдиного податку.

По-перше, суб'єкт господарювання повинен належати до суб'єктів малого підприємництва, що передбачає наявність мети, властивої підприємницькій діяльності – отримання прибутку та дотримання умов щодо граничного розміру річного доходу і кількості працівників. Неприбуткові установи та організації або фізичні особи, які здійснюють самостійно професійну діяльність без мети отримання прибутку (адвокати, нотаріуси), не можуть перейти на спрощену систему оподаткування, оскільки не є суб'єктами підприємництва.

Таблиця 4

Критерії суб'єктів господарювання, які застосовують
спрощену систему оподаткування, обліку і звітності

Групи	Критерії, яким повинен відповідати суб'єкт господарювання		
	Кількість найманих працівників	Дохід за календарний рік, що передував переходу на єдиний податок	Обмеження щодо видів господарської діяльності
1 група фізичні особи – підприємці	без найманих працівників	не перевищує 150 000 грн	роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках, надання побутових послуг населенню
2 група фізичні особи – підприємці	одночасно не перевищує 10 осіб	не перевищує 1 000 000 грн	надання послуг, у т. ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; виробництво та/або продаж товарів; ресторанне господарство
3 група фізичні особи – підприємці	одночасно не перевищує 20 осіб	не перевищує 3 000 000 грн	всі види діяльності з урахуванням обмежень (п. 291.5 ПК України)
4 група юридичні особи	середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб	не перевищує 5 000 000 грн	всі види діяльності з урахуванням обмежень (п. 291.5 ПК України)
5 група фізичні особи підприємці	без обмежень	не перевищує 20 000 000 грн	всі види діяльності з урахуванням обмежень (п. 291.5 ПК України)
6 група юридичні особи	без обмежень	не перевищує 20 000 000 грн	всі види діяльності з урахуванням обмежень (п. 291.5 ПК України)

По-друге, платник єдиного податку повинен бути резидентом України. Положенням п.п. 291.5.7 п. 291.5 ст. 291 ПК України передбачено, що не можуть бути платниками єдиного податку фізичні та юридичні особи – нерезиденти.

Відповідно до пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПК України нерезиденти – це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Якщо з визначенням резиденства юридичних осіб та їх філій питань не виникає (за місцем створення або легалізації), то у випадку визначення резиденства фізичної особи є деякі складнощі. Згідно з пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні. Тобто статус резидента не залежить від громадянства. Але без наявності в нашій країні місця проживання фізичній особі неможливо зареєструватися як підприємець. Реєстрація місця проживання чи перебування фізичних осіб в Україні регулюється ЗУ «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні»³⁶⁷ та наказом МВС України «Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів»³⁶⁸. Відповідно до зазначених нормативно-правових

³⁶⁷ Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон України від 11.12.2003 р. за № 1382-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15 (09.04.2004). – Ст. 232.

³⁶⁸ Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів: Наказ МВС від 22.11.2012 р. за № 1077 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 99 (04.01.2013). – Ст. 4026.

актів місце проживання – адміністративно-територіальна одиниця, на території якої особа проживає строком понад шість місяців на рік. Особа зобов’язана зареєструвати місце проживання протягом 10 днів після прибуття. При цьому згідно зі ст. 1 ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» місце проживання фізичної особи – житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель тощо) у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно, переважно або тимчасово, що знаходиться за певною адресою, за якою здійснюється зв’язок з фізичною особою – підприємцем. З комплексного аналізу цих норм (спеціальної та загальної) можливо встановити, що місцем проживання фізичної особи є житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель тощо) у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає строком понад шість місяців на рік та зареєстрована у встановленому порядку.

По-третє, суб’єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці) не повинні здійснювати певних видів господарської діяльності, визначених відповідно до КВЕД 2010 та внесених у Єдиний Державний Реєстр, а саме:

- 1) діяльність з організації, проведення азартних ігор;
- 2) обмін іноземної валюти;
- 3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємкостях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов’язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);
- 4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);
- 5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
- 6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяль-

ності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними ЗУ «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами;

7) діяльність з управління підприємствами;

8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.

Фізичні особи – підприємці, які мають бажання перейти на спрощену систему оподаткування, не повинні здійснювати технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту; надавати в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів.

Не можуть знаходитись на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності юридичні особи, які зареєстровані як фінансові установи (банки, ломбарди, кредитні спілки), реєстратори цінних паперів та суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків, а також відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку.

По-четверте, обмежені у праві набуття статусу платника єдиного податку суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

По-п'яте, умовою для знаходження на спрощеній системі оподаткування є проведення розрахунків за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Термін «безготівкові розрахунки» міститься у ст. 341 ГК України та у п. 1.4 Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті³⁶⁹. Якщо норма ГК України дозволяє здійснювати безготівкові розрахунки у формі платіжних доручень, платіжних вимог, вимог-доручень, векселів, чеків, банківських платіжних карток та інших дебетових і кредитових платіжних інструментів, що застосовуються у міжнародній банківській практиці, то положення цієї Інструкції допускає, що безготівкові розрахунки – це «перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів». Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді. Тобто використання цінних паперів (векселів, чеків) як платіжних інструментів безготівкової форми грошового обороту значно звужено. Тому відкритим досі залишається питання щодо можливості розрахунків, таких як взаємозалік грошових вимог або виписка цінних паперів (векселів, чеків), тобто застосування будь-яких видів заліку та погашення взаємної заборгованості, у результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) або сплати готівкових коштів.

У свою чергу, ПК України чітко встановлено заборону на здійснення платниками єдиного податку розрахунків за товари (роботи, послуги) у матеріальній формі шляхом зустрічного надання товарів, робіт або послуг. Таким чином платникам єдиного податку заборонено укладати договори міни (бартеру), відповідно до умов яких кожна із сторін зобов'язується передати іншій стороні у власність один товар (надати послуги, виконати роботи) в обмін на інший.

Ставки єдиного податку. Вони встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встанов-

³⁶⁹ Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Правління НБУ від 21.01.2004 р. за № 22 // Офіційний вісник України. – 2001. – 18 (18.05.2001) (частина 2). – Ст. 794.

леної законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі – мінімальна заробітна плата), та у відсотках до доходу (відсоткові ставки):

1) для першої групи платників єдиного податку – у межах від 1 до 10 відсотків розміру мініимальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку – у межах від 2 до 20 відсотків розміру мініимальної заробітної плати;

3) для третьої і четвертої груп платників єдиного податку:

– 3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

– 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;

4) для п'ятої і шостої груп платників єдиного податку:

– 5 відсотків доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

– 7 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі (залежно від належності до групи):

– 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (третя і четверта група платників єдиного податку)

– 10 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (п'ята і шоста група платників єдиного податку).

Фіксовану ставку податку застосовують тільки для фізичних осіб – підприємців (перша та друга група платників). Її щорічно встановлюють органи місцевого самоврядування для кожного виду діяльності, зважаючи на соціально-економічний стан регіону та стимулюючи сплату цього податку від зазначених видів діяльності саме на своїй території з розрахунку на календарний місяць. Тобто розмір фіксованої ставки залежить від виду господарської діяльності та території, на якій вона здійснюється. У разі здійснення

платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів діяльності. У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної або міської ради застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку першої та другої групи є вид господарської діяльності, при здійсненні якого сплачується фіксована ставка.

Для платників єдиного податку третьої–шостої групи, яким встановлена відсоткова ставка, об'єктом оподаткування є дохід, що визначається за правилами, встановленими положеннями ПК України. Взагалі показник розміру доходу для платників єдиного податку має досить важливе значення. Адже, як зазначено в п. 292.14 ст. 292 ПК України, визначення доходу здійснюється для цілей обкладення єдиним податком та для надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Доходом платника єдиного податку є:

а) для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності. Вказані пасивні доходи або доходи від продажу нерухомості, у свою чергу, обкладаються податком на доходи фізичних осіб у порядку, врегульованому положеннями розд. IV ПК України, на відміну від інших, які отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані єдиним податком і не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи;

б) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, та платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

До складу доходу платника єдиного податку не включаються:

- 1) суми податку на додану вартість;
- 2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- 3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- 4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- 5) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- 6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку

на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів;

8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПК України.

За порушення вимог ведення діяльності при спрощеній системі оподаткування передбачені заходи відповідальності у вигляді обов'язкового переходу на іншу групу, або позбавлення права працювати на єдиному податку та застосування підвищених ставок єдиного податку (табл. 5).

Податковим звітним періодом для платників єдиного податку першої–другої групи є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої–шостої групи є календарний квартал. Податковий період починається з першого числа першого місяця податкового періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового періоду.

Платники єдиного податку першої і другої групи та платники єдиного податку третьої та п'ятої групи, які не є платниками ПДВ, ведуть книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Платники єдиного податку третьої та п'ятої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат.

Таблиця 5

Відповідальність за порушення порядку спрощеної системи оподаткування

Порушення	Фізичні особи – підприємці				Юридичні особи	
	перша група	друга група	третьа група	п'ята група	четверта група	шоста група
1	2	3	4	5	6	7
Негрошові форми розрахунків	п. 293.4 і п.п. 298.2.3 ПК України			п. 293.5 і п.п. 298.2.3 ПК України		
	1) позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому допущено такий спосіб розрахунків; 2) дохід, отриманий від таких операцій, оподатковується за ставкою:			подвійний розмір встановленої ставки		
Здійснення діяльності, яку заборонено на єдиному податку	15 %			подвійний розмір встановленої ставки		
	1) позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому здійснювалися заборонені види діяльності; 2) дохід, отриманий від таких операцій, оподатковується за ставкою:			подвійний розмір встановленої ставки		
	15 %			подвійний розмір встановленої ставки		

Продовження табл. 5

1	2	3	4	5	6	7	
Здійснення діяльності, не зазначеної у Свідоцтві про сплату єдиного податку	1) позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому здійснювалися такі види діяльності; 2) дохід, отриманий від таких операцій, оподатковується за ставкою:			X	X		
	15 %						
	1) сума перевищення обкладається єдиним податком за ставкою:						подвійний розмір встановленої ставки
	15 %						
	2) позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, в якому відбулося таке перевищення, або			до 20 числа місяця, наступного за кварталом перевищення, не подано заяву про перехід до V групи			
	до 20 числа місяця, наступного за кварталом перевищення, не подано заяву про перехід до II або III групи	до 20 числа місяця, наступного за кварталом перевищення, не подано заяву про перехід до III групи	до 20 числа місяця, наступного за кварталом перевищення, не подано заяву про перехід до V групи				

Закінчення табл. 5

1	2	3	4	5	6	7
Перевищення допустимої кількості найманих працівників	Позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому допущено таке перевищення					
Невідповідність вимогам до організаційно-правових форм	Невідповідність вимогам до організаційно-правових форм Позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому відбулася зміна організаційно-правових форм					
Несплата податку протягом двох послідовних кварталів	Позбавлення права працювати на єдиному податку з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, в якому погашено такий податковий борг					

Примітка. *Суми перевищення доходу, встановленого для платників єдиного податку I і II груп, не включаються до обсягів доходу, з якого сплачується наступна обрана ними ставка (п. 296.6 ПК України).

Платники єдиного податку четвертої та шостої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Платники єдиного податку першої групи подають до органу ДПС податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески.

Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року встановленого обсягу доходу та самостійно не перейшов на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи.

Платники єдиного податку другої–шостої групи подають до органу ДПС податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

Податкова декларація подається до органу ДПС за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку першої групи подають до органу ДПС податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового періоду, у разі перевищення протягом року встановленого обсягу або самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої, третьої або п'ятої групи.

Сплата єдиного податку. Вона здійснюється за місцем податкової адреси. Платники єдиного податку першої і другої групи сплачують його шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Платники єдиного податку першої і другої групи, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від його сплати протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники єдиного податку третьої–шостої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного

строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Єдиний податок, що нарахований за перевищення обсягу доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий квартал.

Платники єдиного податку звільняються від сплати:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними та юридичними особами, які обрали єдиний податок з ПДВ;
- 4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- 5) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Потрібно зазначити, що приймаючи рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, підприємець не звільняється автоматично від податкового тягаря. Тому необхідно враховувати безліч факторів, серед яких найважливіше місце посідає рентабельність здійснення тих чи інших видів підприємницької діяльності. Спрощена система оподаткування обліку та звітності має переваги та обмеження, які самостійно враховуються суб'єктами господарювання при виборі податкового режиму. Так серед обмежень спрощеної системи оподаткування можна виділити:

- обмеження за обсягом доходу;
- обмеження за видами господарської діяльності;
- обмеження щодо використання праці найманих працівників;
- авансовий платіж за звітний період. При цьому не враховується, чи буде фактично отримано дохід від здійснення такої діяльності;

- передбачено здійснення тільки грошових розрахунків за товари, роботи та послуги.

Переваги спрощеної системи оподаткування полягають у такому:

- 1) не застосовуються реєстратори розрахункових операцій фізичними особами;

- 2) отримання без обмежень доходу, щодо якого сплачені податки;

- 3) зниження ставки оподаткування;

- 4) ведення спрощеного обліку та подання меншої кількості податкової звітності.

Спрощена система оподаткування є необхідною частиною державної політики розвитку малого підприємництва. Вона має відповідати принципам простоти визначення бази оподаткування та розміру податкового зобов'язання, мінімізації облікових процедур. Важливою вимогою є зрозумілість та стабільність спрощеної системи оподаткування протягом довгого часу. Лише за таких умов ця система виконає свою функцію із залучення населення до самостійної легальної підприємницької діяльності.

З 1 січня 2011 р. набрав чинності ЗУ «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»³⁷⁰, в якому передбачено, що фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей цих осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, є платниками цього збору. При цьому розмір ставок єдиного соціального внеску для більшої категорії платників податку становить від 36,76 до 49,7%, для фізичних осіб – платників єдиного податку ставку встановлено у розмірі 34,7%. Тобто у цьому Законі підсумовано всі на сьогодні існуючі ставки внесків до соціальних фондів і внесені відповідні зміни до чинного законодавства, що суттєво знижують податкове навантаження. Хоча з цим неможливо погодитися, адже дослідження показали, що найбільше навантаження на платників податків становлять саме збори до соціальних фондів. Досвід країн СНД, де єдиний

³⁷⁰ Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. за № 2464–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2–3 (21.01.2011). – Ст. 11.

соціальний внесок було впроваджено значно раніше, доводить, що ставки внеску значно нижчі, ніж заплановані до застосування в Україні. Наприклад, у:

Російській Федерації – 26%³⁷¹;

Грузії – 20%³⁷²;

Казахстані – 21%³⁷³;

Республіці Таджикистан – 25%³⁷⁴.

Тому запропонований ЗУ «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» насамперед потребує внесення змін у частині зниження ставок внеску та зменшення їх кількості, адже на сьогодні їх 67 видів, тоді як в інших країнах використовується лише одна ставка, що полегшує порядок обчислення внеску.

§ 2. Фіксований сільськогосподарський податок

ЗУ «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15 січня 1998 року визначав механізм справляння єдиного (фіксованого) податку, що сплачується с/г товаровиробниками у грошовій або натуральній формі, який запроваджувався в порядку експерименту у Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області. У зв'язку із закінченням строку його дії Закон втратив чинність 1 січня 2001 року. Указом Президента України «Про фіксований сільськогосподарський податок»³⁷⁵ було

³⁷¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Ст. 241. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>

³⁷² Налоговый кодекс Республики Грузия [Электронный ресурс]. – Ст. 268. – Режим доступа: <http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>

³⁷³ Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Ст. 317. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html/MSMNO//kazakhstan.doc>

³⁷⁴ Налоговый кодекс Республики Таджикистан [Электронный ресурс]. – Ст. 226. – Режим доступа: <http://tabiat.narod.ru/LAWDB/ZAKON77.htm>

³⁷⁵ Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18.06.1998 р. за № 652/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 25 (09.07.98). – Ст. 907.

запроваджено застосування цього податку на всій території України. Остаточо закріпив цей податок у системі податкового права ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, який діяв до набрання чинності ПК України.

Платники фіксованого с/г податку. Цей податок належить до загальнодержавних податків. Він справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативної оцінки та його сплата заміною сплату окремих податків і зборів. Платниками податку з урахуванням обмежень, встановлених п. 301.6 ст. 301 ПК України, можуть бути с/г товаровиробники, у яких частка с/г товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Для цього податку с/г товаровиробник – це юридична особа, незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом с/г продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

У цьому визначенні, що надане податковим законодавством, поєднана с/г та рибогосподарська діяльність. Під останньою потрібно розуміти галузь економіки, завданнями якої є вивчення, охорона, відтворення, вирощування, використання водних біоресурсів, їх вилучення (добування, вилов, збирання), реалізація та переробка з метою одержання харчової, технічної, кормової, медичної та іншої продукції, а також забезпечення безпеки мореплавства суден флоту рибної промисловості³⁷⁶. Тобто фіксований с/г податок може бути застосований тільки стосовно рибогосподарської діяльності у внутрішніх водних об'єктах України.

³⁷⁶ Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів: Закон України від 08.07.2011 р. за № 3677-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 17 (27.04.2012). – Ст. 155.

Відповідно до ч. 2 ст. 68 ВК України Перелік промислових ділянок рибогосподарських водних об'єктів (їх частин) визначається КМ України³⁷⁷.

Окрім податкового законодавства, інші визначення поняття с/г товаровиробника даються у галузевих законах, наприклад: ЗУ «Про особливості страхування с/г продукції з державною підтримкою»³⁷⁸; ЗУ «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років»³⁷⁹ та ЗУ «Про сільськогосподарську кооперацію». Ці визначення не співпадають між собою, що призводить до їх помилкового застосування.

Виробництво с/г продукції передбачає діяльність, що включає всі стадії технологічного процесу, пов'язаного з вирощуванням с/г культур і тварин й отриманням унаслідок цього продукції сільського господарства³⁸⁰.

У селекційних центрах, на підприємствах (в об'єднаннях) з племінної справи у тваринництві до продукції власного виробництва також належать племінні (генетичні) ресурси, придбані в інших селекційних центрах, на підприємствах (в об'єднаннях) із племінної справи у тваринництві та реалізовані вітчизняним підприємствам для осіменіння маточного поголів'я тварин.

Відповідно до ЗУ «Про племінну справу у тваринництві»³⁸¹ племінна справа – це система зоотехнічних, селекційних та

³⁷⁷ Про перелік промислових ділянок рибогосподарських водних об'єктів (їх частин): Постанова КМ України від 22.05.1996 р. за № 552 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 12. – Ст. 343.

³⁷⁸ Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою: Закон України від 09.02.2012 р. за № 4391-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 19 (16.03.2012). – Ст. 708.

³⁷⁹ Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001 – 2004 років: Закон України від 18.01.2001 р. за № 2238-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 11 (16.03.2001). – Ст. 52.

³⁸⁰ Про затвердження Методики розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 14.02.2011 р. за № 33 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin62179.LHT. – Назва з екрана.

³⁸¹ Про племінну справу у тваринництві: Закон України від 15.12.1993 р. за № 3691-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 2 (11.01.94). – Ст. 7.

організаційно-господарських заходів, спрямованих на поліпшення племінних і продуктивних якостей тварин. Суб'єктами племінної справи у тваринництві є:

- 1) власники племінних (генетичних) ресурсів;
- 2) підприємства, установи та організації незалежно від форми власності та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які беруть участь у виробництві, збереженні, використанні, створенні, визначенні племінної цінності племінних (генетичних) ресурсів, торгівлі племінними (генетичними) ресурсами та надають послуги, пов'язані з племінною справою у тваринництві;
- 3) власники неплемінних тварин – споживачі племінних (генетичних) ресурсів та замовники послуг з племінної справи у тваринництві.

Згідно з нормами ст. 1 зазначеного вище Закону племінними та (генетичними) ресурсами є тварини, сперма, ембріони, яйцеклітини, які мають племінну (генетичну) цінність.

Під тваринництвом потрібно розуміти сукупність споріднених галузей сільського господарства, що займаються розведенням с/г свійських тварин для виробництва продуктів харчування (молока, м'яса, яєць, меду та ін.) і сировини для обробної промисловості (м'яса, вовни, шкіри, пуху тощо). Тваринництво дає живу тяглову силу (коней, волів та ін.) і основне органічне добриво (гній)³⁸².

Таким чином можна зробити висновок, що фіксований с/г податок застосовується не тільки у с/г, але й племінництві та рибно-господарській діяльності у внутрішніх водних об'єктах України.

Якщо с/г товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами ЦК України, то норма щодо дотримання частки с/г товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на:

³⁸²Про затвердження Методики проведення розрахунків основних показників обсягів виробництва продукції тваринництва у господарствах усіх категорій [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 05.08.2008 р. за № 270; Наказ Держкомстату від 14.02.2011 р. за № 33 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin46236.LHT. – Назва з екрана.

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
- кожному окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;
- особу, утворену шляхом перетворення.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом

- злиття або приєднання, можуть бути платниками податку в рік утворення, якщо частка с/г товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 75 відсотків;

- перетворення платника податку, можуть бути платниками податку в рік перетворення, якщо частка с/г товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків;

- поділу або виділення, можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка с/г товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Новоутворені с/г товаровиробники можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка с/г товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Не може бути зареєстрований як платник податку:

- суб'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу с/г продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать с/г товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

- суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29–2204 30³⁸³), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного

³⁸³ Митний тариф України (розділи IV – V): Закон України від 05.04.2001 р. за № 2371-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 18 (18.05.2001) (частина 1). – Ст. 781.

виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

– суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Отже, сплата фіксованого с/г податку має низку переваг порівняно із загальною системою оподаткування. Серед них необхідно відзначити зменшення кількості податків і зборів, що сплачуються. Це, в свою чергу, істотно полегшує ведення податкового обліку і звітності та не вимагає додаткових знань у галузі оподаткування.

Платниками цього податку можуть бути лише юридичні особи, фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності не мають права бути суб'єктами фіксованого с/г податку³⁸⁴.

Об'єкт та база оподаткування. Об'єктом оподаткування податком для с/г товаровиробників є площа с/г угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності с/г товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Щодо поняття с/г угідь, то це питання детально розглядалося у розділі, присвяченому податку на землю.

До земель водного фонду, відповідно до ст. 4 ВК України належать землі, зайняті:

- морями, річками, озерами, водосховищами, іншими водоймами, болотами, а також островами;
- прибережними захисними смугами вздовж морів, річок та навколо водойм;
- гідротехнічними, іншими водогосподарськими спорудами та каналами, а також землі, виділені під смуги відведення для них;
- береговими смугами водних шляхів.

³⁸⁴ Науково-практичний коментар до статті 301 Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 28.03.2011 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК005796.LHT. – Назва з екрана.

Базою оподаткування податком для с/г товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара с/г угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена станом на 1 липня 1995 року, для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі в АРК або в області, проведена станом на 1 липня 1995 року.

Ставки податку та податковий звітний період. Ставки фіксованого с/г податку з одного гектара с/г угідь диференціюються залежно від:

а) категорії (типу) земель (за багаторічні насадження ставки є нижчими);

б) розташування земель (для гірських зон та поліських територій ставки є нижчими);

в) спеціалізації товаровиробника (тепличні комбінати сплачуватимуть податок за підвищеними ставками)³⁸⁵.

Розмір ставок податку з одного гектара с/г угідь та/або земель водного фонду для с/г товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності с/г товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,15;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09;

в) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,09;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,03;

³⁸⁵ Науково-практичний коментар до статті 304 Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : Науково-практичний коментар станом на 28.03.2011 р. // Ліга : Закон. – 1 файл. – КК005799.LHT. – Назва з екрана.

г) для земель водного фонду – 0,45;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності с/г товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 1,0.

Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті необхідно розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки, двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої с/г продукції та продуктів її переробки.

Перелік гірських зон³⁸⁶ та поліських територій³⁸⁷ визначається КМ України. Так відповідно до ст. 1 ЗУ «Про статус гірських населених пунктів в Україні»³⁸⁸ надано визначення гірських зон. До них належать території, що розташовані у гірській місцевості, мають недостатньо розвинену сферу застосування праці та систему соціально-побутового обслуговування, обмежену транспортну доступність.

Критеріями віднесення певних територій до категорії гірських є:

1) розташування на висоті 400 метрів і вище над рівнем моря на території, рельєф якої значно розчленований байраками, водотоками тощо, та розміщення 50 і більше відсотків с/г угідь на схилах крутизною 12 градусів і більше;

2) низька забезпеченість с/г угіддями, якщо на одного жителя припадає менше ніж 0,25 гектара ріллі, або за її відсутності – менше ніж 0,60 гектара с/г угідь;

³⁸⁶ Про перелік населених пунктів, яким надається статус гірських: Постанова КМ України від 11.08.1995 р. за № 647 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

³⁸⁷ Про визначення поліських територій України: Постанова КМ України від 25.12.1998 р. за № 2068 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 52 (14.01.99). – Ст. 1938.

³⁸⁸ Про статус гірських населених пунктів в Україні: Закон України від 15.02.1995 р. за № 56/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 9 (28.02.95). – Ст. 58.

3) суворі кліматичні умови: холодна і довга зима (середня тривалість – не менше 115 днів, середньодобова температура повітря у січні не перевищує мінус 4 градуси), прохолодне коротке літо (середня тривалість – не більше двох місяців, середньодобова температура у липні не перевищує 20 градусів за Цельсієм), велика кількість опадів (середньорічна сума опадів у рідкому і твердому стані – не менше 600 міліметрів), мають місце селеві явища, повені, вітровали, снігові намети, сейсмічність землі.

До поліських територій належать території України, розташовані у природно- сільськогосподарській зоні Полісся, яка охоплює північну частину України, а також частину західного регіону України та характеризується специфічними ґрунтово-кліматичними умовами.

Критеріями віднесення адміністративно-територіальних одиниць до поліських територій є їх розташування:

- у межах природно-сільськогосподарської зони Полісся, для якої властиве переважання дерново-підзолистих і дернових ґрунтів піщаного та супіщаного механічного складу, а також перезволожених і заболочених земель (лучних і болотних ґрунтів, включаючи торфові);

- у смузі переходу від Поліської до Лісостепової зони, якщо зазначені в абзаці третьому пункту 1 постанови «Про визначення поліських територій України» види ґрунтів (земель) становлять не менш як 60 відсотків у загальному складі с/г угідь.

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених с/г товаровиробників – період з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року.

Податковий (звітний) рік для с/г товаровиробників, що ліквідуються, – період з початку року до їх фактичного припинення.

Порядок нарахування та строки сплати податку. С/г товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу ДПС за місцезнаходженням платника податку

та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку³⁸⁹.

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- а) у I кварталі – 10 відсотків;
- б) у II кварталі – 10 відсотків;
- в) у III кварталі – 50 відсотків;
- г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Платники податку, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді, у тому числі за набуті ними площі нових земельних ділянок, уперше сплачують податок протягом 30 календарних днів місяця, що настає за місяцем їх утворення (виникнення права на земельну ділянку), а надалі – у порядку, визначеному п. 306.2 ст. 306 ПК України.

Платники податку, що припиняються шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу у податковому (звітному) періоді, зобов'язані подати у період до їх фактичного припинення органам ДПС за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельних ділянок уточнену податкову декларацію з податку.

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилася площа с/г угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний:

- уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період, починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;
- подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, органам ДПС за місцезнаходженням платника

³⁸⁹ Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1016 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 3 (24.01.2011). – Ст. 185.

податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

У разі, якщо платник податку (орендодавець) надає с/г угіддя та/або землі водного фонду в оренду іншому платникові податку (орендарю), орендована площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця.

Якщо платник податку (орендар) орендує с/г угіддя та/або землі водного фонду в особи (орендодавця), яка не є платником податку, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку орендаря.

Платники податку перераховують в установлений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Особливості обкладення платників податку окремими податками і зборами. Платники податку не є платниками таких податків і зборів:

- а) податку на прибуток підприємств;
- б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення с/г товаровиробництва);
- в) збору за спеціальне використання води;
- г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Податки і збори, що не зазначені вище, сплачуються платником податку в порядку і розмірах, установлених ПК України, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Таким чином платники податку звільняються від двох податків та двох зборів. Ці види податків та зборів детально розглядаються у відповідних розділах навчального посібника.

Порядок набуття та скасування статусу платника податку. Відповідальність платників податку. Для набуття і підтвердження статусу платника податку с/г товаровиробники щороку, до 20 лютого, подають станом на 1 січня поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (с/г угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), – органу ДПС за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – органу ДПС за місцем розташування такої земельної ділянки;

- розрахунок частки с/г товаровиробництва – органам ДПС за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – органам ДПС за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомості (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються відомості про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Товаровиробники с/г продукції, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем його утворення, до органів ДПС за своїм місцезнаходженням і за місцем розташування земельних ділянок декларацію з податку за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника податку, а також усіх прав та обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику.

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання с/г товаровиробником податкової декларації або заяви органом ДПС за місцезнаходженням такого платника (місцем перебування на податковому обліку).

Дохід с/г товаровиробника, отриманий від реалізації с/г продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включає доходи, отримані від:

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (виращена) на угіддях, які належать с/г товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

- реалізації с/г продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

У разі, якщо с/г підприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації с/г продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використо-

вують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг:

- послуги із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очищення, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги із зберігання с/г продукції, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю).

Якщо платники податку не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки с/г товаровиробництва у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка с/г товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків.

Такі платники податку для підтвердження статусу платника податку подають податкову декларацію разом із рішенням ВР АРК, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Реєстрація с/г товаровиробника платником податку скасовується:

1) у разі подання платником податку письмової заяви щодо добровільного зняття з такої реєстрації;

2) за рішенням органу ДПС:

а) якщо такий платник податку ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення;

б) у разі встановлення за результатами документальної перевірки недотримання платником податку положень ст. 301 ПК України. При цьому такий платник податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення.

У разі, якщо у податковому (звітному) році частка с/г товаровиробництва становить менш як 75 відсотків, с/г товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Платники податку несуть відповідальність відповідно до ПК України за правильність обчислення, своєчасність подання податкових декларацій та сплати сум податку.

§ 3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства включений до переліку загальнодержавних податків та зборів пп. 9.1.15 п. 9.1 ст. 9 ПК України.

Відповідно до пп. 6) п. 297.1 ст. 297 ПК України платники єдиного податку звільняються від збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Разом з тим відповідно до ЗУ «Про внесення змін до ПК України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів»³⁹⁰ визнано таким, що втратив свою чинність відповідно до пп. 5) п. 2. розд. XIX «Прикінцевих положень» ПК України з 1 січня

³⁹⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів: Закон України від 06.12.2012 р. за № 5519-VI // Голос України. – 2013. – 01. – 03.01.2013. – № 1.

2013 року ЗУ «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства»³⁹¹. Через декілька днів ВР України ЗУ «Про Державний бюджет України на 2013 рік» п. 7 «Прикінцевих положень» зупинила на 2013 рік дію частин першої, третьої та четвертої ст. 4 ЗУ «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства».

Згідно з п. 4 підр. 10 «Інші перехідні положення» розд. XX «Перехідні положення» ПК України цей збір мав справлятися до 1 січня 2015 року. Але відповідно до п. 16 вказаного підрозділу тимчасово до 1 січня 2018 року встановлюється збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності та підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольні напої та пиво.

Виробники алкогольних напоїв та пива є платниками збору лише за умови реалізації ними цієї продукції в роздрібній торгівлі безпосередньо споживачам. У разі постачання такої продукції суб'єктам оптової та роздрібною торгівлі власного виробництва вони не є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

У разі реалізації алкогольних напоїв та пива за договорами комісії (консигнації) платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності (крім виробників-комітентів у разі здійснення ними оптової торгівлі алкогольними напоями та пива), які отримують на свій рахунок кошти або інші види компенсації за продаж цієї продукції.

Об'єктом оподаткування збором є виручка – товарооборот, одержаний на всіх етапах реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольних напоїв та пива, у тому числі за операціями, що не передбачають оплати у грошовій формі. Ставка збору становить півтора відсотка від об'єкта оподаткування.

³⁹¹ Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Закон України від 09.04.1999 р. за № 587-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20–21 (28.05.99). – Ст. 191.

Збір сплачується на спеціальний рахунок центрального органу виконавчої влади, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, щомісяця у строки, визначені ПК України для місячного звітного періоду.

За несвоєчасну сплату збору справляються пеня та штрафи у порядку, визначеному ПК України.

Нараховані суми збору залишаються на спеціальному рахунку центрального органу виконавчої влади, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. Головним розпорядником цих коштів є центральний орган виконавчої влади, який здійснює державну політику у сфері виноградарства, садівництва і хмелярства. Суми збору розподіляються та використовуються таким чином: вісімдесят п'ять відсотків – на розвиток виноградарства і садівництва, п'ятнадцять відсотків – на розвиток хмелярства.

Забороняється нецільове використання зазначених коштів.

Механізм справляння збору та порядок використання цих коштів затверджуються КМ України.

Запитання для самоконтролю

1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.
2. Групи платників єдиного податку.
3. Особи, які не можуть бути платниками єдиного податку.
4. Порядок визначення доходів платника єдиного податку.
5. Ставки єдиного податку.
6. Податковий (звітний) період платників єдиного податку.
7. Свідоцтво платників єдиного податку. Порядок його видачі, отримання та анулювання.
8. Місце фіксованого с/г податку у податковій системі України.
9. Платники фіксованого сільськогосподарського податку.
10. Об'єкт оподаткування.
11. База оподаткування.
12. Ставки податку та податковий (звітний) період.

13. Порядок нарахування та строки сплати податку.
14. Особливості обкладення платників податку окремими податками і зборами.
15. Порядок набуття та скасування статусу платника податку.
16. Відповідальність платників податку.
17. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства в системі загальнодержавних податків та зборів.
18. Правова регламентація збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.
19. Платники збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.
20. Об'єкт оподаткування збором на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

ЛІТЕРАТУРА ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ

Нормативно-правові акти

Законодавчі акти

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. за № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50 – 51 (24.12.2010). – Ст. 572.
2. Водний кодекс України від 06.06.1995 р. за № 213/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24 (13.06.95). – Ст. 189.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. за № 436-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11 (28.03.2003). – Ст. 462.
4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. за № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3 – 4 (25.01.2002). – Ст. 27.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. за № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32 (26.08.2005). – Ст. 1918.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. за № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
7. Кодекс України про надра від 27.07.1994 р. за № 132/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36 (06.09.94). – Ст. 340.
8. Конституція України від 28.06.1996 р. за № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
9. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. за № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26 (29.06.2001). – Ст. 131.
10. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. за № 4651-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 37 (25.05.2012). – Ст. 1370.
11. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. за № 3852-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17 (26.04.94). – Ст. 99.

12. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. за № 4495-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – (04.05.2012). – Ст. 1175.

13. Митний тариф України (розділи IV–V): Закон України від 05.04.2001 р. за № 2371-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 18 (18.05.2001) (частина 1). – Ст. 781.

14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. за № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14 (08.04.2011). – Ст. 112.

15. Про аграрні розписки: Закон України від 06.11.2012 р. за № 5479-VI // Офіційний вісник України. – 2013. – № 5 (29.01.2013). – Ст. 146.

16. Про альтернативні види палива: Закон України від 14.01.2000 р. за № 1391-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 12 (24.03.2000). – Ст. 94.

17. Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку: Закон України від 08.02.1995 р. за № 39/95-BP // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 12 (21.03.95). – Ст. 81.

18. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. за № 187/98-BP // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 36–37. – Ст. 242.

19. Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства: Закон України від 16.07.1999 р. за № 986-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40 (08.10.99). – Ст. 361.

20. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань соціального захисту багатодітних сімей : Закон України від 19.05.2009 р. за № 1343-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 39 (25.09.2009). – Ст. 550.

21. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. за № 4025-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 25 (22.06.2012). – Ст. 263.

22. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 07.07.2011 р. за № 3609-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 6 (10.02.2012). – Ст. 50.

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 р. за № 5083-VI // Офіційний вісник України 2012. – № 62 (23.08.2012). – Ст. 2510.

24. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів: Закон України від 06.12.2012 р. за № 5519-VI // Голос України. – 2013. – 01. – 03.01.2013. – № 1.

25. Про Державний бюджет України на 2012 рік: Закон України від 22.12.2011 р. за № 4282-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100/1 (30.12.2011). – Ст. 3696.

26. Про Державний бюджет України на 2013 рік: Закон України від 06.12.2012 р. за № 5515-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 97 (28.12.2012). – Ст. 3903.

27. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 р. за № 3613-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 8 (24.02.2012). – Ст. 61.

28. Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів: Закон України від 23.09.1997 р. за № 540/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 50. – Ст. 302.

29. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 р. за № 1952-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 51 (17.12.2004). – Ст. 553.

30. Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії: Закон України від 11.01.2000 р. за № 1370-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 9 (03.03.2000). – Ст. 68.

31. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. за № 852-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36 (05.09.2003). – Ст. 276.

32. Про електронні документи та електронний документо-обіг: Закон України від 22.05.2003 р. за № 851-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36 (05.09.2003). – Ст. 275.

33. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України: Закон України від 14.11.1999 р. за № 1212-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 51 (24.12.99). – Ст. 454.

34. Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення: Закон України від 24.02.1994 р. за № 4004-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – 27 (05.07.94). – Ст. 218.

35. Про Загальнодержавну цільову екологічну програму поводження з радіоактивними відходами: Закон України від 17.09.2008 р. за № 516-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 5 (30.01.2009). – Ст. 8.

36. Про засади функціонування ринку природного газу: Закон України від 08.07.2010 р. за № 2467-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 48 (03.12.2010). – Ст. 566.

37. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 р. за № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28 (11.07.95). – Ст. 205.

38. Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. за № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2–3 (21.01.2011). – Ст. 11.

39. Про Збройні Сили України: Закон України від 06.12.1991 р. за № 1934-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 9 (03.03.92). – Ст. 108.

40. Про землеустрій: Закон України від 22.05.2003 р. за № 858-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36 (05.09.2003). – Ст. 282.

41. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 р. за № 1775-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36 (08.09.2000). – Ст. 299.

42. Про Митний тариф України: Закон України від 05.04.2001 р. за № 2371-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 24 (15.06.2001). – Ст. 125.

43. Про нафту і газ: Закон України від 12.07.2001 р. за № 2665-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 50 (14.12.2001). – Ст. 262.

44. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. за № 679-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 29 (23.07.99). – Ст. 238.

45. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18.02.1992 р. за № 2135-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22 (02.06.92). – Ст. 303.

46. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. за № 161-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 46–47. – Ст. 280.

47. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні: Закон УРСР від 21.03.1991 р. за № 875-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 21 (21.05.91). – Ст. 252.

48. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою: Закон України від 09.02.2012 р. за № 4391-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 19 (16.03.2012). – Ст. 708.

49. Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування: Закон України від 23.02.2012 р. за № 4442-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 49 (07.12.2012). – Ст. 553.

50. Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16.10.1992 р. за № 2707-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50 (15.12.92). – Ст. 678.

51. Про охорону земель: Закон України від 19.06.2003 р. за № 962-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39 (26.09.2003). – Ст. 349.

52. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. за № 1264-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41 (08.10.91). – Ст. 546.

53. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. за № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15 (09.04.2004). – Ст. 229.

54. Про перелік населених пунктів, яким надається статус гірських: Постанова КМ України від 11.08.1995 р. за № 647 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

55. Про племінну справу у тваринництві: Закон України від 15.12.1993 р. за № 3691-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 2 (11.01.94). – Ст. 7.

56. Про питну воду та питне водопостачання: Закон України від 10.01.2002 р. за № 2918-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 16 (19.04.2002). – Ст. 112.

57. Про поведження з радіоактивними відходами: Закон України від 30.06.1995 р. за № 255/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 27 (04.07.95). – Ст. 198.

58. Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв): Закон України від 05.06.2003 р. за № 899-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 38 (19.09.2003). – Ст. 314.

59. Про поховання та похоронну справу: Закон України від 10.07.2003 р. за № 1102-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 7 (13.02.2004). – Ст. 47.

60. Про природно-заповідний фонд України: Закон України від 16.06.1992 р. за № 2456-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 34 (25.08.92). – Ст. 502.

61. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. за № 966-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 38 (24.09.99). – Ст. 348.

62. Про радіочастотний ресурс України: Закон України від 01.06.2000 р. за № 1770-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36 (08.09.2000). – Ст. 298.

63. Про реабілітацію інвалідів в Україні: Закон України від 06.10.2005 р. за № 2961-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 2-3 (20.01.2006). – Ст. 36.

64. Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів: Закон України від 08.07.2011 за № 3677-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 17 (27.04.2012). – Ст. 155.

65. Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон України від 11.12.2003 р. за № 1382-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15 (09.04.2004). – Ст. 232.

66. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997 за № 469/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 39. – Ст. 261.

67. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22.10.1993 р. за № 3551-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 45 (09.11.93). – Ст. 425.

68. Про статус гірських населених пунктів в Україні: Закон України від 15.02.1995 р. за № 56/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 9 (28.02.95). – Ст. 58.

69. Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон УРСР від 28.02.1991 р. за № 796-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 16 (16.04.91). – Ст. 200.

70. Про транспорт: Закон України від 10.11.1994 р. за № 232/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 51 (20.12.94). – Ст. 446.

71. Про трубопровідний транспорт: Закон України від 15.05.1996 р. за № 192/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 29 (16.07.96). – Ст. 139.

72. Про угоди про розподіл продукції: Закон України від 14.09.1999 р. за № 1039-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 44 (05.11.99). – Ст. 391.

73. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 за № 973-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 45 (07.11.2003). – Ст. 363.

74. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. за № 435-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11 (28.03.2003). – Ст. 461.

Акти Верховної Ради України

75. Про вилучення і надання земельних ділянок для несільськогосподарських потреб та попереднє погодження місць розташування об'єктів: Постанова Верховної Ради України від 13.12.2001 за № 2898-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 15 (12.04.2002). – Ст. 104.

Акти Президента України

76. Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом: Указ Президента України від 19.07.2001 р. за № 532/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29 (03.08.2001). – Ст. 1306.

77. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 12.03.2013 р. за № 128/2013 // Ліга : Закон. – 1 файл. – U128_13.LHT. – Назва з екрана.

78. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики: Указ Президента України від 23.11.2011 р. за № 1059/2011 // Офіційний вісник Президента України – 2011. – № 31 (23.11.2011). – Ст. 1191.

79. Про Положення про Державне агентство лісових ресурсів України: Указ Президента України від 13.04.2011 р. за № 458/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29 (26.04.2011). – Ст. 1264.

80. Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 р. за № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37 (27.05.2011). – Ст. 1515.

81. Про Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 08.04.2011 р. за № 446/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29 (26.04.2011). – Ст. 1254.

82. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 грудня 2006 року «Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість»: Указ Президента України від 28.12.2006 р. за № 1154/2006 // Урядовий кур'єр. – 2007. – 01. – 10.01.2007. – № 3.

***Акти Кабінету Міністрів України
та інших центральних органів державної влади***

83. Державний класифікатор України. Класифікатор відходів ДК 005-96 [Електронний ресурс] : Наказ Держстандарту від 29.02.1996 р. за № 89 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin7371.LHT. – Назва з екрана.

84. ДСанПіН 2.2.7.029-99 Гігієнічні вимоги щодо поводження з промисловими відходами та визначення їх класу небезпеки для здоров'я населення // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/gigienichni-vimogi-shodo-povodzhennja-z-promislovimi-vidhoda-nor3041.html>

85. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I–III класів небезпеки»: Наказ Держкомстату від 24.10.2006 р. за № 494 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 46 (27.11.2006). – Ст. 3097.

86. Класифікатор корисних копалин (ККК) ДК 008:2007 [Електронний ресурс] : Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 12.12.2007 р. за № 357 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin37300.LHT. – Назва з екрана.

87. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації від 07.02.2006 р. за № 59 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2006. – 05. – № 5.

88. Питання медико-соціальної експертизи: Постанова КМ України від 03.12.2009 р. за № 1317 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 95 (18.12.2009). – Ст. 3265.

89. Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій: Постанова КМ України від 21.05.2012 р. за № 450 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 40 (05.06.2012). – Ст. 1545.

90. Про визначення критеріїв віднесення об'єктів державної власності до таких, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави: Постанова КМ України від 03.11.2010 р. за № 999 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 84 (12.11.2010). – Ст. 2948.

91. Про визначення об'єкта та бази оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 15.06.2012 р. за № 10092/6/15-2116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1569.LHT. – Назва з екрана.

92. Про визначення поліських територій України: Постанова КМ України від 25.12.1998 р. за № 2068 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 52 (14.01.99). – Ст. 1938.

93. Про віднесення Інституту рису Національної академії аграрних наук до науково-дослідних установ, з яких не справляється збір за спеціальне використання води: Розпорядження КМ України від 24.01.2011 р. за № 48-р // Урядовий кур'єр. – 2011. – 15.02.2011. – № 28. – С. 2.

94. Про внесення змін до переліку населених пунктів, віднесених до курортних: Постанова КМ України від 15.12.1997 р. за № 1391 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 51 (29.01.98). – С. 19.

95. Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів: Постанова КМ України від 23.05.2007 р. за № 761 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 39 (08.06.2007). – Ст. 1550.

96. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів): Постанова КМ України від 25.12.1996 р. за № 1548 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 21. – Ст. 596.

97. Про затвердження Методики визначення розмірів шкоди, зумовленої забрудненням і засміченням земельних ресурсів через порушення природоохоронного законодавства: Наказ

Мінекобезпеки від 27.10.1997 р. № 171 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 18 (21.05.98). – Ст. 664.

98. Про затвердження Державних санітарних правил планування та забудови населених пунктів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства охорони здоров'я від 19.06.1996 р. за № 173 // Ліга : Закон. – 1 файл. – REG1404.LHT. – Назва з екрана.

99. Про затвердження Інструкції про встановлення груп інвалідності: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 05.09.2011 р. за № 561 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 91 (02.12.2011). – Ст. 3319.

100. Про затвердження Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду: Наказ Державної податкової адміністрації, Мінфіну, Держкомлісгоспу, Міністерства економіки України та Мінекобезпеки від 15.10.1999 р. за № 91/241/129/236/565 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 46 (03.12.99). – Ст. 2285.

101. Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Наказ Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку, Міністерства палива та енергетики, Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 р. за № 281/171/578/155 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 68 (19.09.2008). – Ст. 2294.

102. Про затвердження Інструкції про порядок розробки та затвердження гранично допустимих скидів (ГДС) речовин у водні об'єкти із зворотними водами [Електронний ресурс] : Наказ Мінприроди від 15.12.1994 р. за № 116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – REG523.LHT. – Назва з екрана.

103. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування нафти магістральними трубопроводами: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики та Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 30.09.2005 р. за № 88/857 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 43 (09.11.2005). –

Ст. 2743.

104. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування природного, нафтового газу і газу (метану) вугільних родовищ трубопроводами: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики від 13.01.2010 р. за № 9 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 3 (29.01.2010). – Ст. 121.

105. Про затвердження Методики проведення розрахунків основних показників обсягів виробництва продукції тваринництва у господарствах усіх категорій [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 05.08.2008 р. за № 270; Наказ Держкомстату від 14.02.2011 р. за № 33 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin46236.LHT. – Назва з екрана.

106. Про затвердження Методики розрахунку викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від транспортних засобів [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 13.11.2008 р. за № 452 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin42578.LHT. – Назва з екрана.

107. Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова КМ України від 12.12.1994 р. за № 827 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 2. – Ст. 42.

108. Про затвердження Переліку окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягають ліцензуванню: Постанова КМ України від 28.02.2001 р. за № 183 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 9 (16.03.2001). – Ст. 361.

109. Про затвердження переліку підприємств, установ, організацій, громадських організацій фізкультурно-спортивної спрямованості, у тому числі аероклубів та авіаційно-спортивних клубів Товариства сприяння обороні України, що звільняються від сплати земельного податку за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту та підготовки спортивного резерву, бази олімпійської та параолімпійської

підготовки: Постанова КМ України від 17.08.2011 р. за № 975 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 72 (26.09.2011). – Ст. 2716.

110. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: Наказ Мінфіну України від 25.01.2011 р. за № 27 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 15 (09.03.2011). – Ст. 624.

111. Про затвердження Положення про порядок проведення державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин: Постанова КМ України від 22.12.1994 р. за № 865 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 3. – Ст. 55.

112. Про затвердження Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування: Наказ Міністерства промислової політики України від 07.05.2004 р. за № 221 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 27 (23.07.2004) (частина 2). – Ст. 1807.

113. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій: Наказ Мінфіну від 24.01.2013 р. за № 37 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 17 (12.03.2013). – Ст. 591.

114. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Мінфіну від 20.10.1999 р. за № 246 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44 (19.11.99). – Ст. 2207.

115. Про затвердження Порядку інформування роботодавців платника податку про наявність порушень застосування податкової соціальної пільги, позбавлення платника податку або про відновлення його права на податкову соціальну пільгу та форми Повідомлення про наявність зазначених порушень: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1023 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5 (31.01.2011). – Ст. 263.

116. Про затвердження Порядку обчислення коригуючого коефіцієнта, що застосовується до ставок рентної плати у разі зміни тарифів на транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами, однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідного маршруту:

Постанова КМ України від 01.08.2012 р. за № 687 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 58 (10.08.2012). – Ст. 2325.

117. Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459: Постанова КМ України від 13.03.2002 р. за № 321 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 12 (05.04.2002). – Ст. 590.

118. Про затвердження Порядку подання органам державної податкової служби інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів: Постанова КМ України від 21.12.2011 р. за № 1386 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 3 (20.01.2012). – Ст. 81.

119. Про затвердження Порядку проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами: Постанова КМ України від 30.05.2011 р. за № 594 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 44 (20.06.2011). – Ст. 1783.

120. Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів: Наказ МВС від 22.11.2012 р. за № 1077 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 99 (04.01.2013). – Ст. 4026.

121. Про затвердження Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів: Постанова КМ України від 03.08.1998 р. за № 1218 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 31 (20.08.98). – Ст. 1183.

122. Про затвердження Правил безпеки у вугільних шахтах: Наказ Державного комітету України з промислової безпеки; охорони праці та гірничого нагляду від 22.03.2010 р. за № 62 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 48 (05.07.2010). – Ст. 1599.

123. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації від 07.04.2003 р. за № 160 // Вісник податкової служби України. – 2003. – 06. – № 23.

124. Про затвердження тарифів на транспортування аміаку магістральними трубопроводами для Українського державного

підприємства «Укрхімтрансміак»: Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики від 30.07.2009 р. за № 897 // Інформаційний бюлетень НКРЕ. – 2009. – 08. – № 8.

125. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : Наказ Держкомстату від 27.07.1998 р. за № 264 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin1060.LHT. – Назва з екрана.

126. Про затвердження типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та Інструкції щодо її заповнення: Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 07.07.2008 р. за № 342 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 70 (26.09.2008). – Ст. 2368.

127. Про затвердження у новій редакції Регламенту Державної податкової служби України [Електронний ресурс] : Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. за № 1161 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1737.LHT. – Назва з екрана.

128. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про застосування положень Податкового кодексу України в частині використання води юридичними особами, фізичними особами – підприємцями та платниками єдиного податку для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб: Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. за № 1180 // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 5 (10.01.2013).

129. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації стосовно особливостей справляння екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. за № 1179 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1720.LHT. – Назва з екрана.

130. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо екологічного податку, що справляється за розміщення побутових відходів: Наказ Державної податкової служби України від 16.12.2011 р. за № 258 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 12. – № 238 (21.12.2011).

131. Про затвердження форм переліків лісокористувачів, яким

видано лісорубні квитки та лісові квитки: Наказ Мінфіну від 16.12.2011 р. за № 1645 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 5 (27.01.2012). – Ст. 199.

132. Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1009 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (28.01.2011) (частина 2). – Ст. 232.

133. Про затвердження форми державної статистичної звітності № 2-ТП (водгосп): Наказ Держкомстату від 30.09.1997 р. за № 230 // Офіційний вісник України. – 1997. – число 43 (07.11.97). – № с. 185.

134. Про затвердження форм податкових розрахунків з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 6 (04.02.2011). – Ст. 295.

135. Про затвердження форми Податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну від 21.12.2012 р. за № 1404 // Ліга : Закон. – 1 файл. – Re22704.LHT. – Назва з екрана.

136. Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. за № 1020 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 7 (07.02.2011). – Ст. 347.

137. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1010 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (28.01.2011) (частина 2). – Ст. 233.

138. Про затвердження форми Податкової декларації з плати

за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1015 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 3 (24.01.2011). – Ст. 184.

139. Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку: Наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 р. за № 1016 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 3 (24.01.2011). – Ст. 185.

140. Про індексацію нормативної грошової оцінки земель [Електронний ресурс] : Лист Державного агентства земельних ресурсів України від 10.01.2013 р. за № 326/22/7-13 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin81787.LHT. – Назва з екрана.

141. Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики: Постанова КМ України від 04.05.1993 р. за № 326 // Зібрання постанов Уряду України. – 1994. – № 2. – Ст. 27.

142. Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова КМ України від 23.03.1995 р. за № 213 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 6. – Ст. 151.

143. Про надання індивідуальної податкової консультації з плати за користування надрами [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 01.11.2012 р. за № 4536/0/61-12/15-2116 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1593.LHT. – Назва з екрана.

144. Про надання роз'яснення [щодо збору за спеціальне використання води]: Лист Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 15.03.2011 р. за № 5515/16/10-11-МП // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – № 7. – С. 7.

145. Про особливості адміністрування збору за спеціальне використання води у 2013 році [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 28.01.2013 р. за № 1947/7/15-2117 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dra1756.LHT. – Назва з екрана.

146. Про особливості адміністрування екологічного податку у 2013 році: Лист Державної податкової служби України від 27.12.2012 р. за № 12699/0/71-12/15-2117 // Вісник податкової служби України. – 2013. – 01. – № 1.

147. Про перелік промислових ділянок рибогосподарських водних об'єктів (їх частин): Постанова КМ України від 22.05.1996 р. за № 552 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 12. – Ст. 343.

148. Про подання електронної податкової звітності: Наказ Державної податкової адміністрації від 10.04.2008 р. за № 233 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 31 (05.05.2008). – Ст. 1014.

149. Про Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів): Наказ Міністерства аграрної політики, Української академії аграрних наук, Держкомзему, Державного комітету України по водному господарству, Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства, Держкомлісгоспу від 27.01.2006 р. за № 19/16/22/11/17/12 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 15 (26.04.2006). – Ст. 1134.

150. Про розгляд звернення [щодо пільги по платі за землю] [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової служби України від 13.12.2012 р. за № 3278/0/141-12/Ф/17-3214 // Ліга : Закон. – 1 файл. – dpa1657.LHT. – Назва з екрана.

151. Про розміри та Порядок визначення втрат сільськогосподарського і лісгосподарського виробництва, які підлягають відшкодуванню: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.11.1997 р. за № 1279 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 47. – Ст. 40.

152. Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України: Постанова КМ України від 22.01.1996 р. за № 118 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 6. – Ст. 193.

153. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи: Розпорядження КМ України від 23.12.2009 р. за № 1612-р // Офіційний вісник України. – 2009. – № 101 (11.01.2010). – Ст. 3543.

154. Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби: Постанова КМ України від 15.08.2007 р. за № 1049 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 61 (27.08.2007). – Ст. 2421.

155. Щодо застосування пп. 324.4.5 п. 324.4 ст. 324 Податкового кодексу України: Лист Державної податкової адміністрації від 10.02.2011 р. за № 3652/7/15-0817 // Бібліотека платника податків. – 2011. – № 9.

156. Щодо збору за спеціальне використання води: Лист Державної податкової служби України від 08.05.2012 р. за № 13067/7/15-2117 // Головбух. – 2012. – № 21. – С. 6.

157. Щодо індексу споживчих цін за 2012 рік [Електронний ресурс] : Лист Державної служби статистики України від 08.01.2013 р. за № 11.1-03/10 // Ліга : Закон. – 1 файл. – fin81788.LHT. – Назва з екрана.

158. Щодо обчислення, нарахування та сплати до бюджету екологічного податку: Лист Державної податкової адміністрації від 07.09.2011 р. за № 24090/7/15-2117 // Баланс-Бюджет. – 2011. – 10. – № 43.

159. Щодо оподаткування бюджетних установ збором за спеціальне використання води: Лист Державної податкової адміністрації від 11.04.2011 р. за № 10193/7/15-0817 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 39. – С. 4.

160. Щодо повідомлення про відсутність об'єкта оподаткування екоподатком: Лист Державної податкової адміністрації від 06.05.2011 р. за № 8565/6/15-0816 // Дебет-Кредит. – 2011 – 07. – № 29.

161. Щодо сплати екологічного податку у разі розміщення (зберігання) на своїй території відходів як вторинної сировини: Лист Державної податкової служби України від 28.04.2012 р. за № 7600/6/15-1215 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2012. – 07. – № 7.

Локальні нормативно-правові акти

162. Про встановлення в 2012 році пільги щодо земельного податку міському комунальному підприємству по утриманню

нежитлових приміщень комунальної власності [Електронний ресурс] : Рішення Хмельницької міської ради від 29.02.2012 р. за № 58 // Ліга : Закон. – 1 файл. – xm120070.LHT. – Назва з екрана.

163. Про встановлення максимальних норм безоплатного збору громадянами дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів та грибів на території області [Електронний ресурс] : Розпорядження Харківської обласної державної адміністрації від 17.08.2007 р. за № 526 // Ліга : Закон. – 1 файл. – ха070046.LHT. – Назва з екрана.

164. Про встановлення ставок збору за використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт [Електронний ресурс] : Рішення Луганської обласної ради народних депутатів від 17.08.2012 р. за № 14/33 // Ліга : Закон. – 1 файл. – lu120133.LHT. – Назва з екрана.

165. Про встановлення ставок збору за здійснення побічних лісових користувань і використання корисних властивостей лісів [Електронний ресурс] : Рішення Севастопольської міської ради від 22.05.2012 р. за № 3095 // Ліга : Закон. – 1 файл. – sv120030.LHT. – Назва з екрана.

166. Щодо ставок екологічного податку: Лист Державної податкової адміністрації у м. Києві від 30.08.2011 р. за № 8677/10/31-606 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – 11. – № 101.

Судова практика

167. Про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України: Ухвала Конституційного Суду України від 14.07.2011 р. за № 35-у/2011 // Вісник Конституційного Суду України. – 2012. – № 1.

168. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. за № 15 // Бюлетень законодавства і юридичної

практики України. – 2004. – № 12.

169. Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки: Постанова Пленуму Вищого господарського суду України від 25.07.2002 р. за № 1056 // Вісник господарського судочинства. – 2002. – № 4.

170. Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби: Лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 р. за № 149/11/13-11 // Закон і Бізнес. – 2011. – 02. – № 8.

171. У справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, ч. ч. 1, 3 ст. 2, ч. 1 ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб): Рішення Конституційного Суду України від 30.05.2001 р. за № 7-рп/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 24 (29.06.2001). – Ст. 1076.

172. У справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо офіційного тлумачення поняття «щомісячне довічне грошове утримання», що міститься у підпункті «е» пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України: Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 р. за № 18-рп/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100 (30.12.2011). – Ст. 3666.

173. У справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України: Рішення Конституційного Суду України від 12.06.2012 р. за № 13-рп/2012 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 47 (27.06.2012). – Ст. 1855.

Література

174. Амосов О. Ю. Податкова політика та податкова система [Текст] : навч. посіб. / О. Ю. Амосов, А. О. Дегтяр, Т. В. Меркулова ; Нац. акад. держ. упр. при Президентіві України, Харк. регіон. ін-т держ. упр. – Х. : Магістр, 2010. – 140 с.

175. Бабін І. І. Податкове право України [Текст] : навч. посіб. / І. І. Бабін ; Чернів. нац. ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці : Рута, 2012. – 503 с.

176. Бандурка О.М. Податкове право : навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.

177. Волощук М. Г. Податкове право [Текст] : навч. посіб. / Волощук М. Г., Менджул М. В. ; Закарпат. держ. ун-т, Терит. від-ня Асоц. платників податків України у Закарпат. обл. – Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2012. – 141 с.

178. Екологічне право України. Загальна частина : навч. посіб. ; за заг. ред. О. М. Шуміла. – Харків : Харків. нац. ун-т внутр. справ, 2010. – 292 с.

179. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – 528 с.

180. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины : учеб. пособ. ; под ред. проф. Н.П. Кучерявенко / Н.П. Кучерявенко, А.А. Храбров. – Симферополь : ООО «Фирма «Салта ЛТД», 2012. – 476 с.

181. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

182. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс : учеб. пособ. / Н.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. – 392 с.

183. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. ред. М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010.

184. Оніщик Ю.В. Юридична особа – платник податків [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ю. В. Оніщик ;

Національний університет державної податкової служби України. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 157 с.

185. Берlach А.І. Податкове право України [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А.І. Берlach ; Відкритий міжнародний ун-т розвитку людини «Україна». – К. : Університет «Україна», 2006. – 336 с.

186. Податкове право [Текст] : навч. посіб. / Я. В. Греца [та ін.]. – К. : Знання, 2012. – 389 с.

187. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.

188. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 2. – 1128 с.

189. Шуміло О. М. Земельне право України (у схемах) [Текст] : навч. посіб. / О. М. Шуміло. – К. : Хай-Тек Прес, 2012. – 288 с.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ ПОКАЖЧИК

А

Акцизний податок, 349

Арешт майна, 100

Б

База

– оподаткування, 49

– екологічного податку, 198

– податком для с/г
товаровиробників, 392

Басейн поверхневого водного
об'єкта, 269

Безготівкові розрахунки, 375

В

Види

– податкових перевірок, 117,
119

– правопорушень, 132

Використання води, 261

Відходи, 191

Водний об'єкт, 262

Водокористувачі, 262

Вторинні водокористувачі, 263

Г

Гармонізація податкового
законодавства, 346

Д

Державна експертиза запасів
корисних копалин, 224

Державний

– земельний кадастр, 251

– реєстр речових прав на
нерухоме майно, 321

Джерела податкового права, 32

Добування корисних копалин,
216

Договір оренди землі, 255

Документальна

– перевірка, 119

– позапланова виїзна
перевірка, 121

Дохід платника єдиного податку,
377

Е

Екологічний податок, 186

Елементи механізму податку, 35

Є

Єдиний соціальний внесок, 385

З

Загальні користувачі
радіочастотного ресурсу, 314

Збір

- за використання радіочастотного ресурсу, 313
- за спеціальне використання води, 261
- за спеціальне використання лісових ресурсів, 277
- на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, 400

Земельна

- ділянка, 232
- частка (пай), 235

Земельний податок, 232**Земельні ділянки, що не**

підлягають оподаткуванню, 243

- ресурси, 232

Земля, 232**Зміст податкових правовідносин, 22****I****Інформаційно-аналітичне**

забезпечення діяльності ДПС, 114

K**Камеральна перевірка, 119**

Клас небезпеки хімічної речовини, 200

Корисні копалини, 215

Користування радіочастотним ресурсом, 313

L

Лісовий квиток, 278

Лісові ділянки, 282

Лісокористувачі, 279

Лісотаксовий розряд, 283

M

Мале підприємництво, 369

Метод податкового права, 15

Морський транспорт, 268

N

Неоподатковуваний мінімум, 173

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок, 257

O**Об'єкт**

- оподаткування, 47
- оподаткування для платників єдиного податку, 377
- оподаткування екологічним податком, 197
- оподаткування збором за спеціальне використання води, 265

- оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів, 280
- оподаткування платою за користування надрами, 220
- оподаткування податком для с/г товаровиробників, 391
- плати за землю, 232
- податкових правовідносин, 21
- податкового контролю, 108
- податкової перевірки, 118
- правопорушення, 129

Об'єктивна сторона
правопорушення, 129

Обов'язок платника податку, 43

Обсяг видобутих корисних
копалин, 220

Оподаткування транспортних
засобів в Україні, 291

Орендна плата, 233
– за землю, 255

П

Пеня, 98

Первинні водокористувачі, 262

Підстава застосування
фінансово-правової
відповідальності, 135

Плата за користування надрами,
215, 217

Платник збору за спеціальне
використання водних
ресурсів, 190

Платники

- екологічного податку, 188
- збору за використання радіочастотного ресурсу, 315
- збору за спеціальне використання лісових ресурсів, 279
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, 401
- земельного податку, 235
- податків, 40
- податку на нерухоме майно, 322
- рентної плати, 306
- фіксованого с/г податку, 387

Повідомлення-рішення, 83

Повний арешт майна, 101

Погашення грошових
зобов'язань, 92

Податкова

- вимога, 83
- дієздатність, 21
- застава, 94
- знижка, 179
- інформація, 114
- консультація, 91
- перевірка, 117

- пільга, 56, 168
- порука, 97
- правоздатність, 21
- декларація, 88
- право, 19

Податкове законодавство, 28

Податковий

- агент, 164
- борг, 92
- звітний період, 379
- керуючий, 96
- контроль, 105
- кредит, 178
- облік фізичних осіб, 111
- обов'язок, 78
- період, 38, 343
- примус, 25
- розрахунок з рентної плати, 311

Податкові

- агенти, 42, 197
- декларації екологічного податку, 209
- правовідносини, 21
- правопорушення, 128
- соціальні пільги, 169

Податково-правові норми, 25

Податок, 14

- за лісові землі, 239
- на додану вартість, 328
- на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, 320

- на доходи фізичних осіб, 161

Податок з власників

транспортних засобів, 292

Порядок обчислення податку, 38

Право

- платника податку, 45
- постійного користування, 233

Правовий механізм податку, 37

Предмет податкового права, 14

Представники платника податку, 43

Провадження по справі про податкові правопорушення, 135

Публічно-майновий характер податкового правопорушення, 135

Р

Річна декларація про майновий стан і доходи, 177

С

Свідцтво платника єдиного податку, 370

Система податкового права, 18

Сільськогосподарський товаровиробник, 387

Склад податкового правопорушення, 129

Спеціальне водокористування,
191, 261

Спеціальні

- користувачі
радіочастотного ресурсу,
314

- податкові режими, 368

Сплата фіксованого с/г податку,
395

Спрощена система

- оподаткування, обліку та
звітності, 369

Ставка

- екологічного податку, 199
- збору за спеціальне
використання води, 269
- податку, 50

Ставки збору за використання
радіочастотного ресурсу, 317

Строк

- і порядок сплати податку
та збору, 38
- та порядок подання
звітності про обчислення
і сплату податку, 38

Структура податково-правової
норми, 27

Суб'єкт

- податкових правовідносин,
21

- податкового контролю, 119
- правопорушення, 130

Суб'єктивна сторона

- правопорушення, 130

Суб'єктний склад порушників
податкового законодавства,
135

Сума податкових зобов'язань з
рентної плати, 311

У

Умовний арешт майна, 102

Ф

Фактична перевірка, 120

Фіксована ставку податку, 376

Фіксований с/г податок, 387

Фінансово-правова

- відповідальність, 136

- за податковій
правопорушення, 134

Ю

Юридична відповідальність, 127

- за порушення податкового
законодавства, 133

Навчальне видання

ГЕТМАНЕЦЬ Ольга Петрівна
ШУМІЛО Олексій Михайлович
ПОКОТАЄВА Ольга Вікторівна
АНДРЕЄВА Ольга Борисівна
МІЩЕНКО Ліна Володимирівна
СУЩ Олена Петрівна
ФАЛЬКО Любов Вікторівна

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Навчальний посібник для студентів
юридичних вищих навчальних закладів

За редакцією О.П. Гетманець, О.М. Шуміла

Керівник видавничих проектів Т. Ю. Бабенкова
Відповідальний за випуск Т. В. Колеснік
Редактор Л. А. Пустовойтова
Комп'ютерне верстання І. С. Кордюк
Обкладинка А. Д. Скрипіної

Формат 60×84/16. Підписано до друку 12.03.2013.
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура Таймс.
Обл.-вид. арк. 20,48. Ум. друк. арк. __, __.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Хай-Тек Прес»
Тел./факс (044) 424 03 56
e-mail: books@htpress.com.ua
www.htpress.com.ua

Свідцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і книгорозповсюджувачів
видавничої продукції: серія ДК № 2688 від 15.11.2006 р.